Audit financiar, XV, Nr. 4(148)/**2017**, *544-556*
ISSN: 1583-5812; ISSN on-line: 1844-8801

Lanțul economic digital – tehnologia informației în cadrul reglementărilor OCDE

Ramona LUPOI JURUBIȚĂ,
Academia de Studii Economice din Bucureşti,
E-mail: rjurubita@kpmg.com

Rezumat

Fiscalitatea este astăzi în topul agendei organizațiilor internaționale, reflectând dorința guvernelor de a aduna cât mai multe impozite în jurisdicțiile lor. Se presupune ca există o erodare a bazei impozabile şi un transfer al profiturilor ca urmare a planificării fiscale agresive sau, în alte cazuri, ca urmare a lipsei de coerență a sistemelor fiscale din diferite jurisdicții. La nivel global, există o estimare că țările din întreaga lume au pierdut venituri impozabile echivalente cu între 4% şi 10% din veniturile globale din impozitul pe profit. Afacerile IT din România generează profituri semnificative, prin urmare este un domeniu de interes pentru toata lumea.

Această lucrare îşi propune să analizeze sectorul tehnologiei informației, în care societățile cresc rapid, în concordanță cu toate sectoarele de activitate şi, de asemenea, în concordanță cu strategia UE de promovare şi susținere a inovației.

Obiectivul acestei lucrări este de a analiza modul în care sectorul IT poate fi afectat atât de noua abordare de alocare a profiturilor către diverse jurisdicții, cât şi de modul în care este posibil ca activitățile de cercetare şi dezvoltare să fie reanalizate din punct de vedere al tarifelor percepute între companiile multinaționale.

România poate fi mândră de profesioniştii IT şi de societățile care generează profituri în acest sector. Autorul a analizat de asemenea modul în care alte țări pot beneficia de profiturile obținute din tranzacțiile internaționale desfăşurate în acest sector şi de modul în care România poate continua să îl susțină.

Cuvinte-cheie: *OCDE, BEPS, IT, prețuri de cesiune internă, cercetare şi dezvoltare, substanță, valoare adăugată, know-how, inovare, profit impozabil.*

Vă rugăm să citați acest articol astfel:
Lupoi Jurubiță, R. (2017), The digital economy chain – ICT in the loop of the OECD regulations, *Audit Financiar*, vol. XV, no. 4(148)/2017, pp. 655-666,
DOI: 10.20869/AUDITF/2017/148/655

Link permanent pentru acest document:
http://dx.doi.org/10.20869/AUDITF/2017/148/655
Data primirii articolului: 15.04.2017
Data revizuirii: 15.06.2017
Data acceptării: 16.06.2017

Introducere

Realitatea economică actuală arată faptul că există un număr mare de produse complexe, aflate pe linia de frontieră dintre produse şi servicii, o componentă importantă a acestora fiind reprezentată de cunoaştere, experiență şi know-how. Din ce în ce mai multe produse şi servicii implică conținut digital sau sunt supuse transmiterii digitale.

Din punct de vedere comercial, globalizarea reprezintă o oportunitate pentru multinaționalele ce pătrund cât mai mult pe piețele emergente şi, astfel, tehnologia şi inovația se răspândesc în întreaga lume. Din punct de vedere fiscal, multitudinea de tranzacții internaționale conduce la întrebarea dacă fiecare stat primeşte sau nu nivelul corect al profiturilor impozabile ca rezultat al comerțului efectuat la nivel mondial (Corlaciu şi Tiron Tudor, 2013; Feleagă şi Neacşu, 2016).

După doi ani de activitate, au fost emise 15 documente de către țările OCDE şi G20 care abordează erodarea bazei impozabile si mutarea profiturilor (BEPS – Base Erosion and Profit Shifting). Motivul principal este dorința fiecărui stat de a se asigura că în țara respectivă se plăteşte un cuantum echitabil al impozitului pe profit, ca urmare a diverselor tranzacții internaționale.

Obiectivul acestei lucrări este de a analiza modul în care sectorul IT poate fi afectat de noua abordare de alocare a profiturilor diferitelor jurisdicții şi de modul în care activitățile de cercetare şi dezvoltare ar putea necesita a fi reanalizate atunci când este vorba de taxe percepute între întreprinderile multinaționale.

Metoda pe care se va baza analiza globală este de fapt împărțirea profiturilor între companii pe baza valorii economice pe care se consideră că o creează în lanțul economic. Metodologia utilizată pentru evaluarea serviciilor este ”cost plus adaos”, metodă conform căreia se aplică un adaos comercial tuturor costurilor directe şi indirecte care pot fi atribuite acelei activități, pentru acel centru de profit.

La un nivel mai detaliat, obiectivul acestei lucrări este de a analiza şi de a evalua amploarea profiturilor impozabile înregistrate în sectorul IT din România şi impactul pe care noile reglementări lansate de OCDE prin emiterea acțiunilor BEPS îl pot avea asupra nivelului profiturilor din acest sector. În mod specific, importanța sectorului IT din România este determinată de profiturile impozabile pe care industria le aduce în calitate de contribuabil la bugetul de stat. Analiza se concentrează pe România şi pe mai multe țări europene. Dat fiind faptul că IT este în esență un sector inovator, autorul a extins analiza sectorului IT din România şi pentru activitățile de cercetare şi dezvoltare. Noile reglementări ale OCDE privind abordarea prețurilor de transfer în sectorul IT şi de cercetare şi dezvoltare sunt analizate prin realizarea a două studii de caz. Rezultatele cercetărilor realizate prin intermediul studiilor de caz relevă modul în care țările europene vor încerca să sporească nivelul veniturilor supuse impozitului pe profit declarate de companiile din domeniul IT şi din domeniul cercetării şi dezvoltării (C&D) înregistrate în respectiva jurisdicție fiscală.

Metodologia de cercetare aplicată în această lucrare include două etape:

1. Primul pas constă într-o trecere în revistă a publicațiilor internaționale şi româneşti privind prețurile de transfer. Autorul a analizat modul în care vor fi realizate profiturile atribuite într-o anumită jurisdicție, în scopuri fiscale, bazându-se pe conceptele-cheie referitoare la prețurile de transfer din publicațiile specifice. Noua alocare a profiturilor între societăți este cel mai probabil să fie asemănătoare cu metoda divizării profitului, aşa cum este definită în Codul fiscal românesc.
2. Al doilea pas constă într-o analiză a studiului de caz efectuată în sectorul IT şi al cercetării şi dezvoltării (C&D), pentru a anticipa schimbările viitoare în distribuirea profiturilor în acest sector între diferite țări. Autorul prezintă două studii de caz din sectorul digital: unul referitor la servicii de publicitate complexe cu livrare digitală, iar al doilea referitor la cercetarea şi dezvoltarea de noi produse care urmează să fie comercializate. A urmat analiza dezvoltării sectorului IT în România prin intermediul indicatorului marjă netă obținut de furnizori. Comparația se face cu un număr de țări din UE, dezvăluind astfel că sectorul IT este într-adevăr un factor major de contribuție la economia românească şi la impozitele colectate de stat. Scopul este de a vedea modul în care noile tendințe din politicile internaționale de stabilire a prețurilor de transfer ar afecta nivelul profiturilor impozabile din România în sectorul de IT şi C & D.

Rezumatul literaturii porneşte de la principalele concepte de stabilire a prețurilor de transfer prezentate în cartea IBFD numită „Prețurile de Transfer şi

Restructurarea Afacerilor". Cartea prezintă, de asemenea, tendințe noi legate de restructurarea afacerilor. În ultimii ani, reorganizările operațiunilor internaționale s-au bazat nu numai pe factorii comerciali, ci şi pe constrângerile aduse de reglementările locale privind prețurile de transfer, în țara în care se desfăşoară comerțul. Restructurarea întreprinderilor reprezintă o reacție la presiunile concurențiale la nivel mondial şi la schimbarea cererii de pe piață. Ca răspuns la această problemă, întreprinderile multinaționale îşi pot păstra marjele de profit doar prin realizarea unele restructurări.

Analiza *Manualului de Prețuri de Transfer - Între Optimizarea Fiscală şi Evaziunea Fiscală Internațională* relevă abordarea extremă pe care autoritățile fiscale din orice țară o folosesc pentru a creşte profiturile considerate impozabile în jurisdicția lor, considerând că a fost făcută o planificare fiscală agresivă. Pe baza acestei abordări, autorul a realizat studiul de caz, aliniind implicațiile practice aduse de prevederile Acțiunilor BEPS ale OCDE.

În timp ce dorința statelor OCDE şi G8 este de a evita dubla neimpozitare, ca urmare a ajustărilor prețurilor de transfer efectuate de autoritățile fiscale într-o singură jurisdicție, este probabil că vom întâlni un număr sporit de cazuri de dublă impunere. Lucrarea publicată de IBFD, intitulată "*Prețul de transfer şi soluționarea litigiilor*" abordează complexitatea procedurilor administrative stabilite pentru a permite multinaționalelor să nu se afle în situații de dublă neimpozitare. Problema soluționării litigiilor rămâne în lista problemelor care este recomandat sa fie rezolvate mai bine de către OCDE.

Acest studiu este structurat în 5 părți. Prima parte prezintă aspectele generale, inclusiv necesitatea acțiunilor BEPS având in vedere procesul de globalizare. Cea de-a doua parte conține cei 3 piloni propuşi de OCDE care urmează să fie utilizați pentru a evalua valoarea corectă a impozitului pe profit care trebuie plătit, dar şi principala preocupare a OCDE: *dubla impunere sau dubla neimpozitare*.

A treia parte conține o prezentare generală a Acțiunii 1 a BEPS, precum şi modul în care se va schimba analiza profiturilor generate de serviciile de publicitate, cercetare şi dezvoltare şi profiturile derivate. A patra parte este o prezentare a profitului adus de IT în România şi în alte țări europene. Ultima parte conține concluziile autorului cu privire la noua abordare introdusă de OCDE.

1. Substanța, transparența şi coerența în cadrul acțiunilor BEPS ale OCDE

Pilonii noii abordări introduse de OCDE şi G8 (cele mai puternice 8 țări) de a evalua nivelul corect al impozitului pe profit care trebuie plătit într-o anumită țară sunt: substanța, transparența şi coerența.

1.1. Substanța

Cu câțiva ani în urmă, România a introdus reguli care permit autorităților fiscale să analizeze substanța unei tranzacții şi, eventual, să o reclasifice, ceea ce duce la aplicarea unui alt tip de tratament fiscal.

Sistemul juridic al României este destul de simplu în ceea ce priveşte crearea de societăți, sucursale şi parteneriate. Fiecare entitate care desfăşoară activități economice în România implică înregistrarea fiscală.

Operațiunile clasice includ operațiuni de finanțare care pot fi considerate în mod mai rezonabil ca infuzie de capital şi, prin urmare, cheltuielile financiare sunt adesea neglijate de autoritățile fiscale.

1.2. Transparența

Transparența implică accesul autorităților fiscale la datele financiare ale companiilor dintr-un anumit grup, chiar dacă acestea nu operează în acea jurisdicție. Acțiunea 13 din BEPS a introdus raportarea "country-by-country", care face datele confidențiale să fie transparente pentru autoritățile fiscale din alte jurisdicții. Aceste date pot fi apoi utilizate pentru a efectua o analiză profundă a activității grupului şi a profiturilor impozabile din fiecare jurisdicție.

Certitudinea rămâne un obiectiv important, dar aceasta a fost redusă în practică ca urmare a acțiunilor BEPS. Întreaga abordare a analizei tranzacțiilor s-a schimbat, iar analiza a devenit din ce în ce mai extinsă. Acțiunile nu oferă soluții, ci subliniază principalele puncte de interes şi posibilele întrebări care trebuie adresate, pe baza unor scenarii specifice.

1.3. Coerența

Având în vedere amploarea sectorului IT din lume, OCDE intenționează să ridice nivelul de coerență între diferitele sisteme de impozitare. Sumele implicate în tranzacțiile dintre societățile din sectorul IT, fie persoane

independente, fie afiliate, sunt semnificative şi, prin urmare, noua abordare introdusă de OCDE şi Acțiunile BEPS au ca obiectiv obținerea de asigurări că profiturile vor fi impozitate în țările în care valoarea adăugată este creată. Aceasta înseamnă că România are o oportunitate reală de a sprijini extinderea sectorului IT.

1.4. Dubla impozitare versus dubla neimpozitare

Țările OECD şi G8 urmăresc să evite cazurile de *dublă neimpozitare*, ceea ce înseamnă că beneficiarul profitului nu plăteşte impozite în conformitate cu legislația fiscală internă în țara în care operează, deducând în acelaşi timp cheltuielile aferente pentru impozitul pe profit pe baza legislației fiscale aplicabile în țara în care îşi are sediul.

Atunci când se efectuează plăți, de ex. redevențe (pentru transferul de *know-how*), OCDE şi G8 urmăresc să împiedice societățile să aleagă să localizeze drepturile de proprietate intelectuală în anumite țări care acordă un tratament fiscal mai favorabil, bazat pe aşa-numitul „*treaty-shopping*". Unele tratate privind evitarea dublei impuneri prevăd regimuri fiscale favorabile pentru plățile de redevențe, precum şi pentru alte tipuri de plăți. Acest fapt este un plus față de regimul impozitului pe profit, unde se pot aplica diferite rate şi regimuri (pentru venituri impozabile sau neimpozabile).

Cu toate acestea, atunci când acțiunile BEPS sunt puse în aplicare, va fi de asemenea important să se prevină dubla impunere. Fiecare stat va încerca să-şi mărească profiturile impozabile, iar mecanismul în vigoare nu permite cu uşurință ca acea creştere a profiturilor impozabile într-un stat să fie recunoscută ca o reducere echivalentă a profiturilor în alt stat (Neacşu şi Feleagă, 2017).

2. BEPS Acțiunea 1 – Abordarea provocărilor fiscale ale economiei digitale

2.1. Digitalizarea şi BEPS Acțiunea 1

Modelele de afaceri au evoluat rapid în ultimii ani. În prezent, societățile se bazează mai mult pe digitalizare pentru a-şi îmbunătăți activitatea, pentru a fi mai vizibile pe piață, pentru a-şi proteja datele etc. Acest lucru a fost posibil datorită dezvoltării tehnologiei şi a sectorului IT (tehnologia informației şi comunicațiilor). Un alt element important a fost faptul că tot mai mulți oameni au acces uşor la informații (de exemplu, prin intermediul Internetului). În consecință, dezvoltarea sectorului IT a făcut ca tehnologiile să fie mai ieftine şi mai standardizate, inovarea ocupând un rol important pentru societățile din toate sectoarele industriale.

Principalele caracteristici ale economiei digitale sunt: mobilitatea (a activelor necorporale, a utilizatorilor şi a funcțiilor economice), un accent puternic pe date, crearea de rețele, întreprinderile multilateral orientate şi volatilitatea (viteza tot mai mare a dezvoltării tehnologice).

Dezvoltarea modelelor de afaceri ale companiilor are un impact asupra economiei în general şi, implicit, asupra fiscalității locale şi internaționale.

Acțiunea 1 din Planul de acțiuni privind Erodarea Bazei impozabile si Mutarea Profiturilor (BEPS) se axează pe economia digitală şi pe impactul acesteia asupra impozitului pe profit şi a prețurilor de transfer. Aceasta menționează, de asemenea, unele influențe în materie de TVA.

În ceea ce priveşte prețurile de transfer, în Acțiunea 1 este menționat faptul că economia digitală a accelerat, de asemenea, răspândirea lanțurilor valorice globale ale companiilor multinaționale. Dezvoltarea sectorului IT a dus la integrare, simplificând şi eficientizând regulile de comunicare, transport şi schimb valutar, permițând companiilor multinaționale să opereze într-o măsură mai mare la nivel mondial. Dezvoltarea sectorului IT a permis chiar şi societăților mici să-şi dezvolte activitatea şi să angajeze personal în diferite țări, devenind aşa-numitele "micro-multinaționale".

2.2. Contact şi livrare digitalizate pentru clienți – servicii de publicitate

Un aspect important al afacerilor de astăzi este îmbinarea a aproape oricărei alte activități cu soluții digitale, comunicare digitală şi produse sau servicii livrate digital. De exemplu, un grup mare de companii de publicitate înființează o filială a companiei B Co în țara B. Afacerea se desfăşoară prin societatea A Co, o societate de grup înregistrată în țara A, care intră pe piața țării B în sectorul publicitar. Scopul A Co este de a atrage clienți din țara B şi, ulterior, să le ofere soluții complexe de

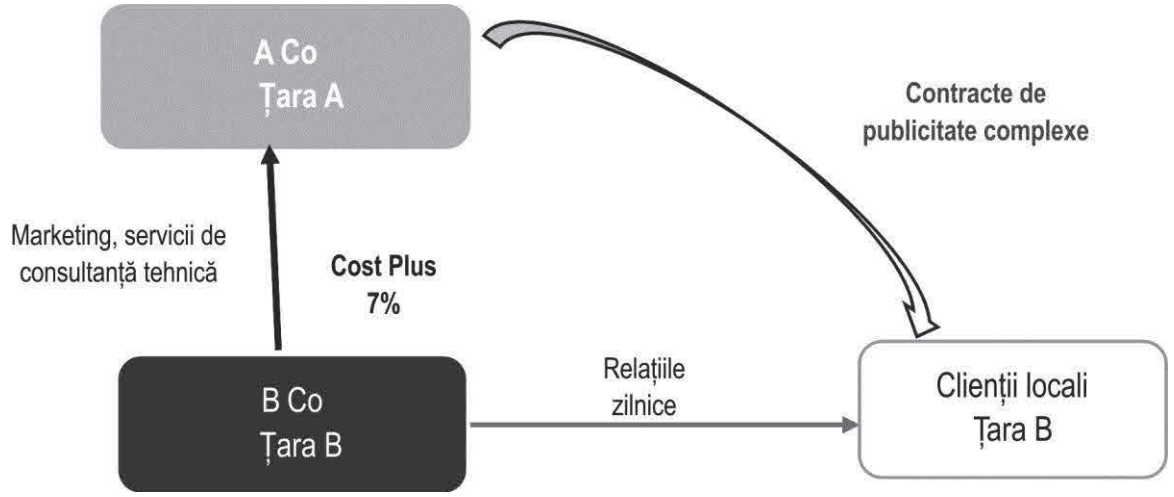
publicitate, inclusiv spoturi publicitare şi publicitate la TV. A Co deține o gamă largă de resurse: profesionişti cu experiență, echipament şi finanțare, precum şi un brand de renume.

B Co, societatea înființată de grup în țara B are angajați care se ocupă de clienții locali ai grupului, pe de o parte prin promovarea serviciilor complexe de publicitate care pot fi oferite de A Co şi, pe de altă parte, având o interacțiune directă cu clienții locali, oferind consultanță atunci când este necesar.

Contractele comerciale sunt încheiate direct între A Co şi clienții locali. Veniturile din serviciile complexe de publicitate din țara B sunt înregistrate de A Co şi sunt supuse impozitului pe profit în țara A.

În țara B, B Co înregistrează veniturile percepute de A Co în cadrul unui mecanism *cost plus*, adică cost plus un adaos comercial de 7%, toate costurile pentru angajați, costurile legate de administrare şi alte costuri de operare fiind incluse în costul de bază. Marja de profit are ca rezultat profituri impozabile în țara B.

Figura nr. 1: Exemplul nr. 1



Abordarea standard (până în prezent) a autorităților fiscale şi a contribuabililor a fost cea descrisă mai sus. Ideea centrală a noii abordări ar fi aceea că autoritățile fiscale din țara B ar putea considera că B Co este implicată în crearea cererii de servicii prestate de A Co, contribuind astfel la generarea de noi contracte pentru A Co. Asta ar însemna că autoritățile fiscale din țara B ar putea considera că B Co creează valoare în lanțul de aprovizionare şi, prin urmare, are dreptul să primească o parte din profitul obținut de A Co din activitatea desfăşurată în țara B. Abordarea standard în trecut ar fi clasificat profiturile obținute de A Co ca aşa-zisele "profituri din afaceri" care, în consecință, ar trebui să fie impozitate în țara A.

OCDE a urmărit uşurarea sarcinii contribuabililor cu privire la documentația necesară pentru stabilirea prețurilor de transfer legate de tranzacțiile intra-grup, în special pentru IMM-uri (întreprinderi mici şi mijlocii). Cu toate acestea, prin introducerea acțiunilor BEPS s-a obținut contrariul: o responsabilitate mai mare pentru companiile care operează în grupuri. Noua abordare se bazează pe indicațiile emise de OCDE, potrivit cărora profiturile ar trebui alocate celor mai importante activități economice. Părților care contribuie la valoarea economică a grupului ar trebui să le fie alocate profiturile şi acestea ar trebui să fie impozabile în jurisdicția lor. Regula pare simplă, dar aplicarea sa este extrem de dificilă în practică. Există un grad de apreciere subiectivă cu privire la nivelul de valoare creat de fiecare entitate într-o afacere desfăşurată la nivel mondial de un grup de societăți. Chiar mai dificilă şi mai subiectivă este alocarea profiturilor unei anumite societăți, pe motiv că aceasta creează valoare economică în cadrul acelui grup. Acest aspect este şi mai surprinzător, având în vedere că metoda împărțirii profitului a fost, în trecut, rareori acceptată de autoritățile fiscale, de exemplu în România. Măsurarea valorii create de fiecare parte a grupului presupune, de fapt, o alocare a profiturilor între

aceste societăți, ceea ce înseamnă, de fapt, aplicarea unei metode de divizare a profitului.

Dacă detaliem conceptul de creare a valorii ca fiind unul dintre principalele motoare pentru a avea dreptul la o anumită parte din profituri, o societate cu 3 angajați ar fi, prin definiție, un creator de valoare mai puțin important comparativ cu o societate care are 100 de profesioniști. Firmele ce au un volum redus de personal se va considera că nu primesc profituri mari. OCDE subliniază unele sectoare critice în care țările apreciază că operațiunile complexe nu ar mai trebui analizate în cadrul abordării standard, ci ar trebui să se analizeze care parte oferă finanțare şi care parte oferă personalul şi echipamentul, precum şi *know-how*-ul şi experiența. Atunci când se analizează aceste circumstanțe, trebuie să se pună accentul pe oportunitățile comerciale disponibile, ceea ce înseamnă că este important să se ia în considerare dacă societatea dispune de alte opțiuni pentru a-şi desfăşura activitatea economică sau pentru a încheia alte acorduri comerciale.

Metodologia standard

Vom presupune că în cazul companiei B Co avem un nivel al costului de 1.000 u.m. pe lună, iar comisioanele percepute de B Co de la A Co sunt 1.070 u.m. pe lună, ceea ce înseamnă că profiturile impozabile (excluzând impactul impozitării, cum ar fi cheltuielile nedeductibile) ar fi de 70 u.m.

Metodologia utilizată în această lucrare presupune evaluarea profiturilor suplimentare alocate B Co, adică o parte din profiturile câştigate de A Co de pe piața din țara B.

Vom presupune că A Co are un profit de 50.000 u.m. pe lună ca urmare a contractelor de publicitate semnate cu clienți din țara B. Contractele sunt încheiate între A Co şi clienți în mod direct.

Metodologia cercetării realizate în prezenta lucrare

Întrebarea complexă la care trebuie să răspundem ar fi: ce companie contribuie la valoarea grupului şi la ce nivel? Nu există o metodologie ce se regăseşte în legislație în acest sens, ci doar îndrumările aduse de Acțiunea 1 şi Acțiunile 8-10 din BEPS cu privire la modul în care se determină principalele motoare ale valorii. Entitatea care creează valoarea este îndreptățită să obțină profituri, dar şi entitatea care oferă finanțarea, sau cea care îşi asumă riscurile.

Cercetarea de față urmăreşte să identifice principalele componente ale activității desfăşurate, care pot fi considerate generatoare de valoare economică, creând astfel profituri care ar trebui să fie supuse impozitării.

În cazul aplicării metodei divizării profitului pentru exemplul menționat mai sus, funcțiile şi riscurile luate în considerare pot fi găsite în **Tabelul nr. 1**.

Tabelul nr. 1: Funcțiile îndeplinite şi riscurile asumate

Funcții	B Co	A Co
Furnizarea funcției de know-how	vvvv	n/a
Furnizarea funcției de expertiză	vvvv	n/a
Asigurarea funcției de strategie	vvvv	n/a
Funcția de creativitate	n/a	vvvv
Funcția de promovare şi marketing (în țara B)	vvvv	n/a
Funcția de consultanță tehnică	vvvv	n/a
Funcția de identificare a clienților la nivel0 local	vvvv	n/a
Funcția de menținere a legăturii cu clienții locali	vvvv	n/a
Funcția de negocierea contractelor	vv	vv
Riscuri	**B Co**	**A Co**
Riscul de piață	vv	vv
Riscul de neplată	vvv	v
Riscul calității în raport cu serviciile furnizate	vv	vv

Note: v = îndeplineşte această funcție într-o măsură limitată/prezintă un risc scăzut; vv = nu îndeplineşte pe deplin funcția/prezintă un risc moderat; vvv = îndeplineşte funcția în cea mai mare parte/poartă cea mai mare parte a riscului; vvvv = îndeplineşte în totalitate funcția/prezintă un risc ridicat; n/a = nu se aplică

În continuare s-a realizat un rezumat al principalelor resurse pe care societățile implicate le dețin:

Tabelul nr. 2: Resursele societăților implicate

Resurse	B Co	A Co
Personal foarte specializat		vvvv
Echipament		vvvv
Cunoştințe şi experiență		vvvv
Finanțare	n/a	vvvv
Tehnici inovatoare		vvvv
Personal care îndeplineşte relația cu clienții	vvv	v

Note: v = îndeplineşte această funcție într-o măsură limitată/prezintă un risc scăzut; vv = nu îndeplineşte pe deplin funcția/prezintă un risc moderat; vvv = îndeplineşte funcția în cea mai mare parte/poartă cea mai mare parte a riscului; vvvv = îndeplineşte în totalitate funcția/prezintă un risc ridicat; n/a = nu se aplică

Rezultatele cercetării

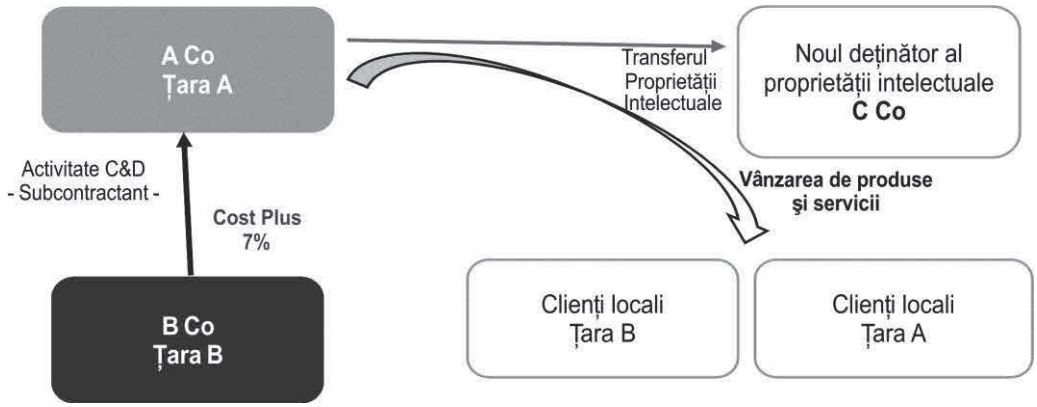
Autoritățile fiscale din țara B ar putea considera că ar trebui să se aloce mai multe profituri către B Co în comparație cu suma de 70 u.m. obținută ca urmare a mecanismului *cost plus*. Rata standard de 5% ar putea fi aplicată profitului global derivat din serviciile de publicitate prestate către clienții din țara B, adică 5% x 50.000 = 2.500 (u.m.).

Autoritățile fiscale din țara A vor argumenta că nivelul profiturilor impozabile în țara A ar trebui menținut, deoarece A Co oferă ideea, principalele resurse şi *know-how*-ul. O astfel de abordare vine în contradicție cu ceea ce vor aprecia autoritățile din țara B. De aici, ne aşteptăm la o divergență între abordarea autorităților fiscale din cele două țări. Astfel, din ce in ce mai multe grupuri de societăți vor apela la procedura amiabilă sau la arbitraj, lăsând în seama autorităților celor doua state să ajungă la o înțelegere. Se îngreunează astfel procesul şi este de aşteptat să crească nivelul de tensiune al ajustărilor de prețuri de transfer.

2.3. Activitățile de cercetare şi dezvoltare (R&D) şi profiturile derivate

Pe lângă sectorul IT, activitățile de cercetare şi dezvoltare sunt, de asemenea, unul dintre sectoarele în care se va schimba modalitatea de analiză. Dacă A Co începe o activitate de cercetare şi dezvoltare majoră şi subcontractează B Co pentru activitățile şi sarcinile de zi cu zi ale acelui proiect de cercetare şi dezvoltare, abordarea standard ar fi aceea că B Co va percepe comisioane A Co conform metodei *cost plus*. Abordarea poate rămâne aceeaşi, dar apar şi întrebări suplimentare. Cine oferă finanțare? Cine îşi asumă riscul unor rezultate nefavorabile ale procesului de cercetare şi dezvoltare? Cine decide dacă un anumit proiect de cercetare şi dezvoltare va fi continuat sau oprit? Luarea deciziilor şi asumarea de riscuri conduc la presupunerea că societatea respectivă va avea dreptul să primească profitul excedentar din realizarea proiectului de cercetare şi dezvoltare. Nivelul profiturilor care trebuie atribuit fiecărei companii depinde de răspunsurile la aceste întrebări.

Figura nr. 1: Exemplul nr. 2



Metodologia standard

Presupunând că B Co înregistrează costuri de 1.000 u.m. pe lună, iar comisioanele percepute de B Co de la A Co sunt de 1.070 u.m. pe lună, asta înseamnă că profiturile impozabile (excluzând impactul impozitării, cum ar fi cheltuielile nedeductibile) ar fi de 70 u.m.

Metodologia utilizată în această lucrare presupune evaluarea profiturilor suplimentare pentru B Co, şi anume o parte din profitul obținut de A Co de pe piața din țara B.

Presupunem că A Co are profit de 100.000 u.m. pe lună ca urmare a vânzării produselor inovatoare către clienți din țara B. Contractele sunt încheiate direct între A Co şi clienți.

Metodologia de cercetare utilizată în această lucrare

Ne punem o întrebare complexă: ce companie contribuie la valoarea grupului şi la ce nivel? Legislația actuală nu oferă nicio metodologie în acest sens, în timp ce BEPS Acțiunea 1 şi BEPS Acțiunile 8-10 oferă doar îndrumări cu privire la modul de determinare a factorilor principali ai valorii. Atât entitatea care creează valoare are dreptul să primească profituri, precum şi entitatea care aduce finanțarea şi cea care îşi asumă riscurile.

Cercetarea din prezenta lucrare urmăreşte identificarea principalelor componente ale activității desfăşurate, care pot fi considerate ca generând valoare economică şi creând astfel profituri care ar trebui să fie supuse impozitării.

În cazul aplicării metodei divizării profitului pentru exemplul mai sus menționat, funcțiile realizate şi riscurile asumate care pot apărea pot fi găsite în **Tabelul nr. 3**.

În metodologia de cercetare aplicată de autorul acestui studiu, cel mai important aspect este identificarea părții care suportă riscul proiectului de cercetare-dezvoltare, având în vedere faptul că rezultatele vânzărilor pot fi bune, sau mai puțin bune. De asemenea, este important să se stabilească partea care deține cunoştințe (*know-how*), experiență şi expertiză pentru a conduce în mod eficient proiectul de cercetare-dezvoltare.

În acelaşi context, în cazul în care A Co transferă către C Co, o entitate din țara C, proprietatea intelectuală care rezultă din imobilizările necorporale provenite din activitățile de cercetare şi dezvoltare, cel mai probabil acest fapt va fi privit ca fiind lipsit de substanță economică, deoarece prețul rezonabil a fi plătit pentru transfer, in sumă forfetară unică sau ca sumă recurentă, este dificil de stabilit, deoarece nu este uşor să se realizeze o evaluare a activelor necorporale. Prețul rezonabil depinde de profiturile pe care le-ar genera vânzarea de produse sau servicii dezvoltate prin intermediul procesului de cercetare şi dezvoltare.

Tabelul nr. 3: Funcțiile îndeplinite şi riscurile asumate

Funcții	B Co	A Co
Furnizarea funcției de know-how	v	vvv
Furnizarea funcției de expertiză	v	vvv
Asigurarea funcției de strategie	n/a	vvvv
Funcția de creativitate	vv	vv
Funcția de a îndeplini sarcini zilnice legate de proiectul de cercetare şi dezvoltare	vvvv	n/a
Funcția de a oferi instrucțiuni	n/a	vvvv
Funcția de coordonare	n/a	vvvv
Funcția de deținere a proprietății intelectuale (PI)	n/a	vvvv
Riscuri	**B Co**	**A Co**
Riscul de piață	v	vvv
Riscul proiectului de cercetare - dezvoltare	n/a	vvvv
Riscul de neplată	vvv	v
Riscul de calitate în raport cu serviciile furnizate	vv	vv

Note: v = îndeplineşte această funcție într-o măsură limitată/prezintă un risc scăzut; vv = nu îndeplineşte pe deplin funcția/prezintă un risc moderat; vvv = îndeplineşte funcția în cea mai mare parte/poartă cea mai mare parte a riscului; vvvv = îndeplineşte în totalitate funcția/prezintă un risc ridicat; n/a = nu se aplică

În continuare s-a realizat un rezumat al principalelor resurse pe care companiile implicate le au:

Tabelul nr. 4: Resursele companiilor implicate

Resurse	B Co	A Co
Personal foarte specializat		vvvv
Echipament		vvvv
Cunoştințe şi experiență		vvvv
Tehnici inovatoare		vvvv
Relații cu clienții	vvv	v
Finanțare	n/a	vvvv

Note: v = îndeplineşte această funcție într-o măsură limitată/prezintă un risc scăzut; vv = nu îndeplineşte pe deplin funcția/prezintă un risc moderat; vvv = îndeplineşte funcția în cea mai mare parte/poartă cea mai mare parte a riscului; vvvv = îndeplineşte în totalitate funcția/prezintă un risc ridicat; n/a = nu se aplică

Rezultatele cercetării

Autoritățile fiscale din țara B ar putea considera că ar trebui să se aloce mai multe profituri către B Co în comparație cu cele obținute ca urmare a mecanismului cost plus. Rata standard de 5% ar putea fi aplicată profitului global obținut ca urmare a vânzării produselor inovatoare către clienții din țara B, adică 5% x 100.000 = 5.000 (u.m.).

Autoritățile fiscale din țara A vor argumenta in favoarea menținerii unui nivel ridicat al profiturilor impozabile în țara A, deoarece A Co a avut ideea, principalele resurse şi *know-how*-ul. Mai important, A Co suportă riscul eşecului proiectului de cercetare-dezvoltare: în cazul în care vânzările sunt deficitare, A Co suportă pierderile din proiectul de cercetare şi dezvoltare, în timp ce B Co are garantat un profit de 70 u.m.

Întrucât firmele din sectoarele C&D şi IT se bazează pe inovație şi dezvoltarea *know-how*-ului, există multe cazuri în care este înregistrată proprietatea intelectuală (PI). BEPS Acțiunea 1 exprimă îngrijorarea cu privire la faptul că transferul de proprietate intelectuală nu poate fi conform principiului „*arm's length*" din cauza dificultăților de evaluare şi din cauza diferențelor dintre administrațiile fiscale (atunci când se efectuează tranzacții transfrontaliere). Mai mult, Acțiunea 1 a BEPS prevede că trebuie să nu existe inconsecvențe între titularii PI şi funcțiile efectuate, riscurile asumate şi activele utilizate în lanțul valoric într-un grup multinațional. Astfel, titularul PI din lanțul economic dintr-un grup multinațional ar trebui să fie societatea care a creat valoare adăugată, care inovează şi dezvoltă *know-how*, indiferent de povara fiscală din țara sa sau dacă societatea respectivă este o societate "mamă" sau nu.

În acest context, autoritățile fiscale din țara A ar încerca să recupereze profiturile obținute de C Co în țara C, rezultate din deținerea proprietății intelectuale create în cadrul proiectelor de cercetare şi dezvoltare ale A Co.

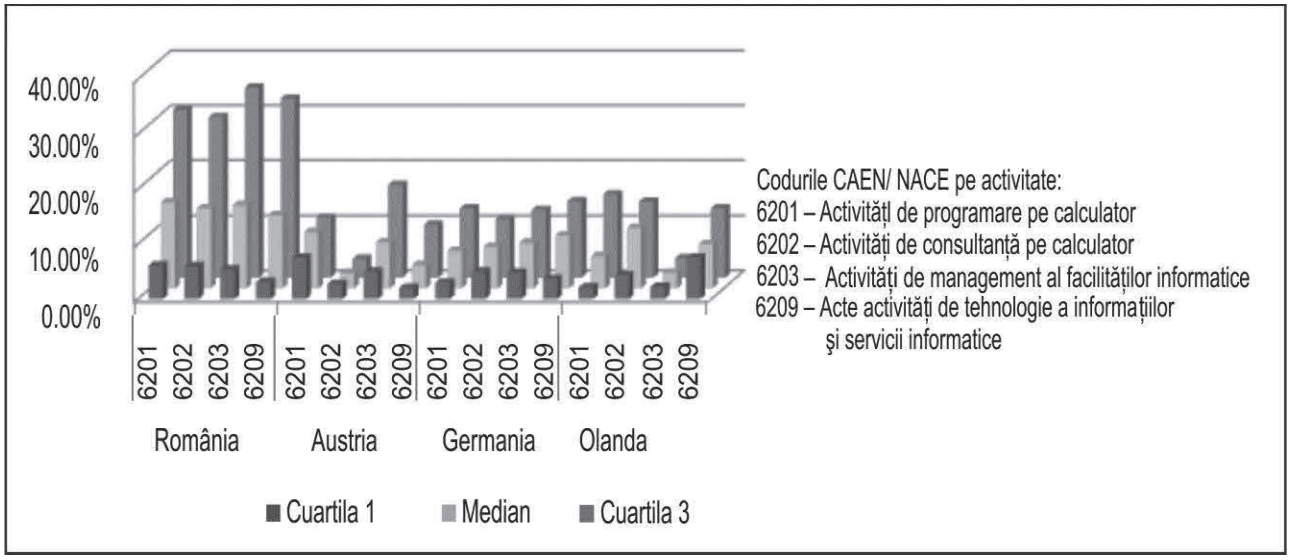
O astfel de abordare va crea de asemenea tensiuni între autoritățile fiscale ale țărilor A, B şi chiar C, acestea devenind cel mai probabil parte dintr-un proces amiabil de determinare a nivelului profitului din fiecare țară, dezideratul grupurilor fiind acela de a se respecta consacratul principiu de fiscalitate internațională: acela al evitării dublei impuneri.

3. Profitul câştigat de companiile IT din România şi din alte țări europene

3.1. Sectorul digital din țările europene

Inovația este văzută de Comisia Europeană ca fiind vitală pentru Europa, pentru a creşte competitivitatea produselor şi serviciilor europene, precum şi pentru a îmbunătăți procesele – de afaceri, de producție, precum şi procesele de livrare şi logistică. Multe activități au potențialul de a deveni parțial automatizate, prin introducerea componentelor *software* în procesele lor: pentru monitorizarea fluxurilor, îndeplinirea sarcinilor, prelucrarea informațiilor şi multe alte activități.

Figura nr. 2: Ratele de profitabilitate pentru industria IT în 2015



Sursa: Baza de date Amadeus, versiunea Decembrie 2016

Tabelul nr. 5: Media intervalelor de profitabilitate pentru industriile IT pe codul NACE din România, Austria, Germania şi Olanda

Codul NACE Rev, 2	Cuartila I	Mediana	Cuartila III
6201	5,58%	10,96%	18,03%
6202	4,61%	8,37%	14,46%
6203	5,09%	10,64%	21,30%
6209	3,00%	9,07%	18,73%

Sursa: Baza de date Amadeus, versiunea Decembrie 2016

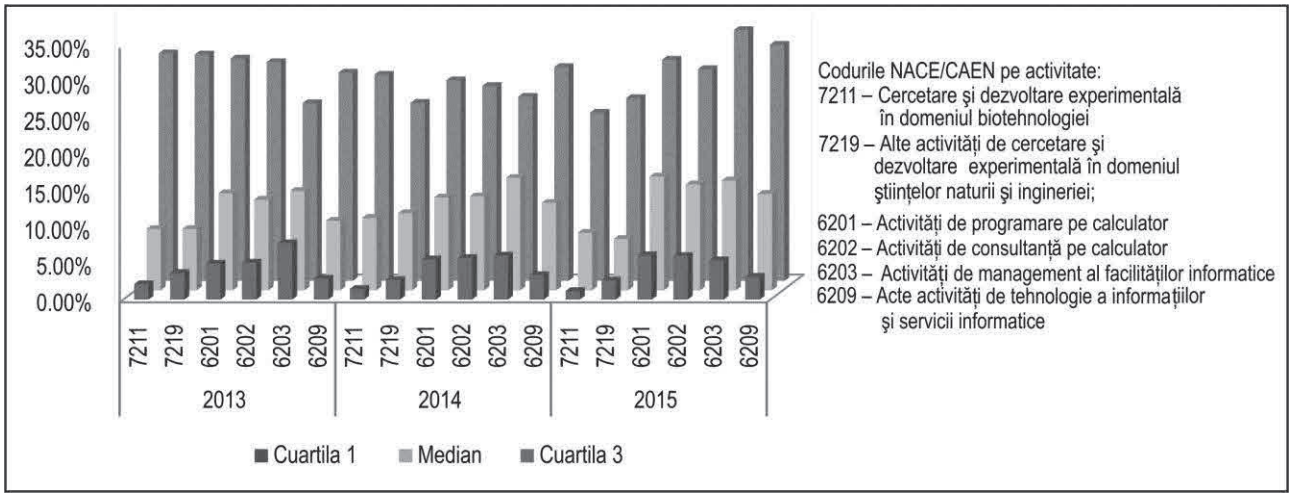
Poate fi, de asemenea, un efect al costurilor directe şi indirecte încă scăzute înregistrate în România, comparativ cu celelalte țări, însă există un volum semnificativ de proiecte IT în România, realizate ca rezultat direct al competenței personalului care se specializează în IT.

3.2. Sectorul digital în România

În România există numeroase concentrări de micro-multinaționale în diverse regiuni, cum ar fi cele din Cluj-Napoca, Iaşi, Timişoara, pe lângă multinaționalele bine cunoscute care activează în sectorul IT. Dezvoltarea sectorului IT se reflectă în analiza de mai jos, în care profitabilitatea societăților care operează în România în acest sector este prezentată sub forma unui grafic.

Marja de profit pe care o au companiile înregistrate în România care operează în sectoare precum IT sau C&D este destul de diversă. Din punct de vedere statistic, companiile IT mai puțin profitabile câştigă o marjă de 2-3% sau chiar mai puțin. În acelaşi timp, majoritatea companiilor câştigă o marjă de cel puțin 7%, iar marje precum 20% sau mai mult, pot fi de asemenea văzute mai jos. Astfel de marje ridicate apar în cazurile în care componenta de *know-how* şi inovare joacă un rol important în dezvoltarea produselor.

Figura nr. 3: Rata profitabilității pentru industriile de C&D şi IT din România



Sursa: Baza de date Amadeus, versiunea Decembrie 2016

Tabelul nr. 6: Media intervalelor de rentabilitate pentru industriile de C&D şi IT pe codul CAEN în România

Codul CAEN Rev. 2	Cuartila 1	Mediana	Cuartila 3
7211	1.59%	8.81%	27.72%
7219	3.02%	8.74%	27.03%
6201	5.55%	13.98%	29.66%
6202	5.62%	13.38%	28.80%
6203	6.43%	14.80%	28.21%
6209	3.14%	11.68%	30.30%

Sursa: Baza de date Amadeus, versiunea Decembrie 2016

Rezultatele cercetării

Sectorul IT este foarte important pentru România, deoarece aduce profituri semnificative pentru impozitare, oferă un număr mare de locuri de muncă calificate şi, în plus, inovarea şi tehnologia devin o resursă pentru economia românească care poate fi utilizată pentru creşterea viitoare a competitivității.

Concluzii

Concentrându-se pe un nivel mai detaliat, obiectivul acestei lucrări este de a analiza şi de a evalua amploarea profiturilor impozabile înregistrate în sectorul IT din România şi impactul pe care noile reglementări lansate de OCDE prin emiterea acțiunilor BEPS îl poate avea asupra nivelului profiturilor din acest sector. În mod specific, importanța sectorului IT din România este determinată de profiturile impozabile pe care industria le aduce în calitate de contribuabil la bugetul de stat. Analiza se concentrează pe România şi pe mai multe țări europene. Dat fiind faptul că IT este în esență un sector inovator, am extins analiza sectorului IT din România cu activitățile de cercetare şi dezvoltare. Noile reglementări ale OCDE privind abordarea prețurilor de transfer în sectorul IT şi de cercetare şi dezvoltare au fost analizate prin realizarea a două studii de caz. Rezultatele cercetărilor realizate prin cele două studii de caz relevă modul în care țările europene vor încerca să mărească nivelul veniturilor impozabile pe profit declarate de societățile IT şi de cercetare şi dezvoltare înregistrate în acea jurisdicție fiscală.

Implicațiile politicilor guvernamentale ar trebui, de asemenea, să fie luat în considerare deoarece există un angajament de a sprijini cercetarea şi dezvoltarea, precum şi sectorul IT. România este aliniată la strategia UE de promovare a inovării, iar sectorul IT este cel mai închis la crearea inovației în comparație cu altele. Companiile pot vedea suportul pentru IT în România, reflectându-se astfel şi în marjele mai ridicate obținute de companiile înregistrate în România în comparație cu țările extrem de tehnologizate, cum ar fi Austria, Germania, Elveția şi Olanda.

Datorită faptului că principalul subiect al BEPS este impozitul pe profit, ar trebui să luăm în considerare şi modul în care țările reacționează la această dezvoltare continuă a pieței şi cum pot acestea să-şi adapteze impozitarea indirectă pentru a obține o rată de colectare mai eficientă. Prin urmare, BEPS propune țărilor să utilizeze în procesul de identificare a locului de impozitare pentru prestările de servicii între o societate şi un consumator, criterii bazate pe locul în care serviciile sunt efectiv prestate pentru a scuti bunurile importate cu valoare redusă.

BIBLIOGRAFIE

1. Bakker, A. (2009), Transfer pricing and business restructurings, IBDF.
2. Bakker, A. şi Levey, M.M. (2011), Transfer pricing and dispute resolution, IBDF.
3. Lamensch, M. (2015), European value added tax in the digital era, IBDF.
4. Corlaciu, A. şi Tiron Tudor, A. (2014), Cercetare privind percepția profesioniştilor din România din domeniul financiar-contabil referitoare la unele aspecte specifice prețurilor de transfer, Audit Financiar, vol. XII, nr. 109(1), pp. 11-17.
5. Feleagă, L. şi Neacşu, I. (2016), Transfer princing documentation – an efficient measure for combating the base eroson and profit shifting?, Audit financiar, vol. XIV, nr. 2(134)/2016, pp. 183-194, DOI 10.20869/AUDITF/2016/134/183.
6. Neacşu, I. şi Feleagă, L. (2017), Evolutions and tendencies regarding the Romanian transfer pricing legislation: is there a need for change?, Audit Financiar, vol. XV, nr. 1(145)/2017, pp. 65-82, DOI: 10.20869/AUDITF/2017/145/65.
7. Pătroi, D., Cuciureanu, F. şi Radu, V. (2013), Transfer pricing. Between tax optimization and international fiscal evasion, Editura C.H. Beck, Bucureşti.
8. OECD (2010), Transfer pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations (July 2010), disponibil la adresa http://www.ilsole24ore.com/pdf2010/SoleOnLine5/_Oggetti_Correlati/Documenti/Norme%20e%20Tributi/2011/02/istruzioni-uso-societa-perdite-fiscali/ocse-linee-guida-2010-prezzi-trasferimento.pdf, accesat pe 10.04.2017.
9. OECD (2015), G20 Base erosion and profit shifting project – Action 1: Addressing the tax challenges of the digital economy (Final Report), disponibil la adresa http://www.oecd.org/ctp/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report-9789264241046-en.htm, accesat pe 10.04.2017.
10. OECD (2015), G20 Base erosion and profit shifting project – Actions 8-10: Aligning transfer pricing outcomes with value creation (Final Report), disponibil la adresa http://www.oecd.org/ctp/aligning-transfer-pricing-outcomes-with-value-creation-actions-8-10-2015-final-reports-9789264241244-en.htm, accesat pe 10.04.2017.
11. OECD (2015), Policy brief Taxing multinational enterprises (2015, October), disponibil la adresa https://www.oecd.org/ctp/policy-brief-beps-2015.pdf, accesat pe 10.04.2017.
12. Ordinul Preşedintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 442/2016 privind valoarea tranzacțiilor, termenele de pregătire, conținutul şi condițiile în care poate fi solicitat şi prezentat un dosar de documentare privind prețul de transfer şi procedura de ajustare/estimare a prețurilor de transfer, disponibil la https://static.anaf.ro/static/10/Anaf/legislatie/OPANAF_442_2016.pdf, accesat pe 10.04.2017.
13. Ordinul preşedintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 222/2008 privind conținutul

dosarului de documentare privind prețurile de transfer, disponibil la https://www.avocatnet.ro/articol_11212/ANAF-Ordin-nr-222-2008-privind-continutul-dosarului-preturilor-de-transfer.html, accesat pe 10.04.2017.

14. Codul Fiscal Român introdus prin Legea nr. 227/2015 aplicabilă începând cu ianuarie 2016, disponibil la https://static.anaf.ro/static/10/Anaf/legislatie/L_227_2015.htm, accesat pe 10.04.2017.
15. Modelul Convenției fiscale privind impozitul pe venit şi impozitele pe capital, disponibil la https://ro.scribd.com/document/125287572/OECD-conventia-model-pdf, accesat pe 10.04.2017.
16. https://ec.europa.eu/growth/industry/innovation_en.