*02.04.2014*

**Analiza Impactului de Reglementare**

**efectuată asupra implementării în legislaţia fiscală**

**a Republicii Moldova a reglementărilor cu privire la**

**prețurile de transfer**

Analiza impactului de reglementare asupra proiectului Legii pentru modificarea şi completarea Codului fiscal a fost elaborată în conformitate cu art.13 al Legii nr.235-XVI din 20 iulie 2006 cu privire la principiile de bază de reglementare a activităţii de întreprinzător şi în conformitate cu prevederile Metodologiei de analiză a impactului de reglementare şi monitorizare a eficienţei actului de reglementare, aprobată prin Hotărârea Guvernului nr.1230 din 24 octombrie 2006.

În continuare este prezentată analiza impactului fiscal, economic și social pe care l-ar avea implementarea în Moldova a reglementărilor cu privire la preţurile de transfer asupra statului, agenţilor economici și cetățenilor.

**I. DEFINIREA PROBLEMEI**

Procesul curent al globalizării a determinat și facilitat dezvoltarea tranzacţiilor între părți interdependente, în special din jurisdicții fiscale diferite, a căror pondere este în continuă creștere. Fenomenul dat a oferit entităților interdependente capacitatea de a efectua tranzacții pe care părțile independente nu le-ar fi încheiat, fapt ce poate denatura situațiile financiare prin asemenea tranzacții, avînd un impact major asupra obligațiilor fiscale al părților, implicit asupra nivelului impozitului pe venit datorat de acestea statului.

Întru evitarea și combaterea fenomenului menționat supra, principiile internaţionale fiscale, inclusiv prevederile Modelului Convenţiei pentru evitarea dublei impuneri (articolul 9) al Organizaţiei pentru Cooperare şi Dezvoltare Economică (OCDE)[[1]](#footnote-2) stipulează că, tranzacţiile între persoanele interdependente se efectuează în condiţiile stabilite sau impuse care nu trebuie să difere de relaţiile comerciale sau financiare stabilite între persoanele care nu sunt calificate drept interdependente. Aceste norme se regăsesc în toate Convențiile pentru evitarea dublei impuneri încheiate de Republica Moldova cu Statele partenere (47).

Astfel, preţurile de transfer practicate în cadrul tranzacţiilor controlate cu persoane interdependente urmează să reflecte preţul de piaţă a mărfurilor şi serviciilor tranzacţionate, adică să respecte principiul valorii de piaţă (așa numitul Arm`s Length Principle).

Principiul valorii de piaţă presupune că, prețurile utilizate în tranzacțiile între persoane interdependente ar trebui să fie egale cu cele ce s-ar fi perceput între persoane independente, în circumstanțe economice similare.

Pentru examinarea necesității de adoptare a normelor privind prețul de transfer în Republica Moldova a fost efectuată o analiză tematică pe un eșantion de agenți economici (top 25 de investitori străini) pentru care au fost identificate tranzacții în proporții semnificative legate de plata unor onorarii de management, servicii, dobînzi etc., prin intermediul cărora are loc transferarea bazei impozabile. De asemenea, rezultatele analizei arată că, ponderea acestor tranzacții în totalul diferitor indicatori financiari de bază depășesc limitele general stabilite în practica internațională, ceea ce servește drept o premisă privind necesitatea implementării normelor privind prețurile de transfer în Republica Moldova.

Codul fiscal al Republicii Moldova conţine deja anumite norme privind conceptul valorii de piaţă, precum şi unele limitări aferente tranzacţiilor între persoane interdependente:

- nu se permite deducerea compensaţiilor, remuneraţiilor, dobînzilor, plăţii pentru închirieri de bunuri şi altor cheltuieli efectuate în interesul unui membru al familiei contribuabilului, al altei persoane interdependente, dacă nu există justificarea plăţii unei astfel de sume (art.24 alin.(7));

- nu se permite deducerea pierderilor în urma vînzării sau schimbului proprietăţii, îndeplinirii lucrărilor şi prestării serviciilor, efectuate, în mod direct sau mijlocit, între persoanele interdependente (art.24 alin.(8)).

Concomitent, normele privind necesitatea respectării valorii de piață se regăsesc în Convențiile pentru evitarea dublei impuneri încheiate de Republica Moldova cu Statele partenere.

Totuşi, aceste prevederi din Codul fiscal și din Convențiile pentru evitarea dublei impuneri încheiate de Republica Moldova cu Statele partenere nu pot fi aplicate în practică, deoarece în prezent lipsesc mecanisme concrete de verificare de către autorităţile fiscale a respectării principiului valorii de piaţă.

În acest context, un obiectiv important pentru politica fiscală a Republicii Moldova devine implementarea unor astfel de instrumente internaţionale de verificare a respectării principiului valorii de piaţă şi de ajustare a rezultatului fiscal al persoanelor interdependente, care efectuează tranzacţiile la o altă valoare decât cea de piaţă.

Atingerea acestui obiectiv poate fi efectuată prin alinierea legislaţiei fiscale naționale la standardele internaţionale şi, în particular, prin implementarea unor mecanisme de determinare a preţurilor de piaţă similare celor stabilite de OCDE în „Ghidul Prețurilor de Transfer pentru întreprinderile multinaţionale şi administraţiile fiscale 2010”[[2]](#footnote-3), Codul de conduită al Uniunii Europene privind documentaţia preţurilor de transfer (2006), Modelului OCDE al Convenţiei pentru evitarea dublei impuneri (2010).

În acest context, pentru implementarea în legislaţia fiscală a Republicii Moldova a reglementărilor cu privire la prețurile de transfer se propune modificarea și completarea Codului fiscal, precum și aprobarea Hotăririi de Guvern care să prevadă modul de prezentare de către agenții economici a dosarului prețurilor de transfer.

**Estimarea posibilelor consecinţe în cazul în care nici o acţiune nu este întreprinsă**

Prin prezentul proiect de lege se propune introducerea normelor cu privire la preţul de transfer ce va permite alocarea corectă a veniturilor în fiecare stat, crearea unor condiţii egale de impunere pentru agenţii economici naţionali şi companiile transnaţionale, contracararea evaziunii fiscale, ajustarea politicii fiscale şi de administrare fiscală naţională la normele şi standardele europene, și anume la Codul de conduită al Uniunii Europene privind documentaţia preţurilor de transfer (2006), Ghidul OCDE al Prețurilor de Transfer pentru întreprinderile multinaţionale şi administraţiile fiscale (2010), Modelului OCDE al Convenţiei pentru evitarea dublei impuneri (2010), Convenţiilor pentru evitarea dublei impuneri semnate de către Republica Moldova cu alte State (47), etc.

Astfel, în cazul în care nu vor fi adoptate normele cu privire la preţul de transfer, consecinţele pot fi atît de ordin fiscal (ajustări a bazei impozabile cu impozitul pe venit sau sancţiuni fiscale pentru nerespectarea legislației fiscale, dubla impunere a veniturilor obținute de contribuabili între diferite state), cît şi comercial (pierderea oportunităţilor de optimizare fiscală a activităţii de întreprinzător, pierderea avantajului competitiv al prețului mărfurilor, serviciilor pe piața internă).

**Stabilirea scopului proiectului Legii pentru modificarea şi completarea Codului fiscal**

Scopul adoptării cadrului legislativ privind reglementarea preţurilor de transfer ţine de obligarea contribuabililor să aplice principiul valorii de piaţă la calcularea venitului impozabil, precum şi permiterea organelor fiscale să recalculeze venitul impozabil în cazul în care contribuabilul nu respectă principiul valorii de piaţă.

În acest sens, se propun următoarele prevederi:

* *Subiecți ai reglementărilor preţului de transfer vor constitui:*

a) persoana interdependentă rezidentă care livrează active sau servicii unei persoane interdependente rezidente sau unei persoane interdependente nerezidente la un preţ de transfer mai mic decît preţul de piaţă; sau

b) persoana interdependentă rezidentă care procură active sau servicii de la o persoană interdependentă rezidentă sau de la o persoană interdependentă nerezidentă la un preţ de transfer mai mare decît preţul de piaţă.

Astfel, prevederile normelor ce țin de reglementarea prețurilor de transfer se vor extinde atît asupra persoanelor interdependente rezidente cît și asupra celor nerezidente.

* *Revederea noțiunii ,,persoană interdependentă” în dependență de tipurile de raporturi / relații între persoane:*

a) între persoanele fizice - sunt rude sau afini până la gradul al III-lea inclusiv;

b) între persoană fizică și juridică - persoana fizică deţine, în mod direct sau indirect, inclusiv deţinerile persoanelor interdependente, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot la persoana juridică;

c) între persoane juridice - persoana juridică deţine, în mod direct sau indirect, inclusiv deţinerile persoanelor interdependente, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot la cealaltă persoană juridică sau persoană juridică terţă deţine, în mod direct sau indirect, inclusiv deţinerile persoanelor interdependente, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot atât la prima persoană juridică, cât şi la cea de-a doua;

d) reprezentanţă permanentă în Republica Moldova cu persoane juridice – nerezidente a cărei reprezentanță este, sau cu o altă persoană interdependentă ale acestei persoane juridice – nerezidente.

Revederea noțiunii persoană interdependentă s-a efectuat în baza practicii internaționale (Republica Bulgaria, Republica Croația, Republica Cehă, Republica Estonia, Republica Letonia, Republica Lituania, Republica Polonia, România, Republica Slovacă, Republica Slovenia, Federația Rusă etc.), adaptată la prevederile legislației Republicii Moldova.

Stabilirea gradului III de rudenie sau afinitate drept criteriu de interdependență între persoanele fizice derivă atît din practica internațională cît și cea națională, inclusiv în cazul aplicării metodelor indirecte de estimare a venitului impozabil al persoanelor fizice.

Stabilirea criteriului de interdependență a pragului minim de deținere - 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot se consideră oportun în cazul Republicii Moldova, reieșind din capacitățile de administrare fiscală a organelor fiscale, precum și din faptul că anume începînd cu această pondere o persoană poate influența direct sau indirect deciziile persoanei dependente. Concomitent, acest criteriu corespunde practicii internaționale la etapa de implementare a conceptului dat.

* *Impozitarea la sursa de plată a diferenţei pozitive dintre preţul de transfer al activelor sau serviciilor procurate de către subiecţii ale reglementărilor preţului de transfer îndreptat spre achitare în folosul persoanelor interdependente şi preţul de piaţă pentru astfel de active sau servicii la cota de 12%.*

Menționăm că, în cazul în care nu ar fi existat relația de interdependență, costul livrărilor activelor sau serviciilor nu ar devia de la preţul de piaţă pentru astfel de active / servicii, respectiv nu ar fi apărut nici o diferență a sumei ce ar urma a fi supusă impozitului pe venit conform normelor generale.

Astfel, în scopul creării unor condiţii egale de impunere pentru agenţii economici naţionali şi companiile transnaţionale, precum și în scopul alocării corecte a veniturilor, se propune ca diferenţa pozitivă dintre preţul de transfer al activelor sau serviciilor procurate de către subiecţii ale reglementărilor preţului de transfer îndreptat spre achitare în folosul persoanelor interdependente şi preţul de piaţă pentru astfel de active sau servicii să fie supuse cu impozitul pe venit la sursa de plată, la aceeași cotă precum și impozitul pe venit pentru agenții economici rezidenți și nerezidenți, de 12%.

Termenul de achitare a impozitului pe venit va fi aplicat conform normelor generale.

* *Preluarea și utilizarea metodelor recomandate de către OCDE pentru stabilirea de către contribuabil a preţului de piaţă al tranzacţiilor controlate cu persoanele interdependente:*
* *metoda comparării preţurilor* - preţul de piaţă se stabileşte pe baza preţurilor plătite altor persoane care realizează active sau prestează servicii comparabile către persoane care nu sunt calificate drept interdependente;
* *metoda cost-plus* - preţul de piaţă se stabileşte pe baza costurilor activului sau serviciului prestat prin tranzacţie, majorat cu adaosul comercial mediu (rentabilitatea medie) pe baza nivelului obţinut de către aceeaşi persoană în tranzacţii cu persoane care nu sunt calificate drept interdependente;
* *metoda preţului de revânzare* - preţul de piaţă se stabileşte pe baza preţului de revânzare al activului sau serviciului realizat unei persoane care nu este calificată drept interdependentă, diminuat cu cheltuieli de vânzare, alte cheltuieli ale contribuabilului şi adaosul comercial mediu (rentabilitatea medie);
* *metoda profitului net* - calcularea profitului net, obţinută de o persoană în urma uneia sau a mai multor tranzacţii cu persoane interdependente, şi estimarea acestui profit pe baza nivelului obţinut de către aceeaşi persoană în tranzacţii cu persoane care nu sunt calificate drept interdependente, sau pe baza profitului obţinut în tranzacţii comparabile efectuate de persoane care nu sunt calificate drept interdependente;
* *metoda împărţirii profitului net* - estimarea profitului obţinut de persoanele interdependente în urma uneia sau mai multor tranzacţii şi împărţirea acestor profituri între persoanele interdependente, proporţional cu profitul care ar fi fost obţinut de către persoane care nu sunt interdependente.

Preluarea și utilizarea metodelor recomandate de către OCDE pentru stabilirea de către contribuabil a preţului de piaţă al tranzacţiilor controlate cu persoanele interdependente este o practică pe larg utilizată în toate țările care aplică norme privind prețul de transfer (Republica Bulgară, Republica  Croația, Republica  Estonia, Republica Cehă, Republica Letonia, Republica Lituania, Republica Polonia, România, Federația Rusă, Republica Slovacă, Republica Slovenia, etc).

Mai mult ca atît, în Republica Moldova deja există o practică utilizată în Codul fiscal privind utilizarea Comentariilor la Modelul OCDE pentru evitarea dublei impuneri.

Aceasta presupune aplicarea unor reguli fiscale comune în cazul legislației fiscale internaționale.

La determinarea prețului de piață pentru tranzacțiile controlate, potrivit uneia din metodele menționate supra, se vor utiliza, în primul rînd, informaţiile cu privire la preţul de piaţă sau valoarea profitabilităţii realizată de contribuabil în tranzacţiile cu persoane independente, iar în lipsa sau necomparabilitatea acestora - informaţii privind preţul sau valoarea profitabilităţii realizate de agenţi economici în tranzacţii comparabile, care sunt conţinute în baze de date independente şi disponibile public (baza de date Amadeus privind datele financiare ale agenţilor economici din Europa, baza de date RoyaltyStat ce conţine informaţii cu privire la nivelul ratelor redevenţelor şi contractelor de licenţiere).

* *Stabilirea obligației întocmirii și prezentării către organele fiscale a dosarului preţurilor de transfer (conform modului stabilit de Guvern)*

Introducerea cerinţelor formale de documentaţie a preţurilor de transfer ţine de obligativitatea agenţilor economici de a întocmi o documentaţie tehnică temeinică care să susţină preţurile de transfer practicate în tranzacţiile cu persoane interdependente.

Astfel, pentru fundamentarea şi justificarea tranzacţiilor cu persoanele interdependente privind respectarea principiului valorii de piaţă, contribuabilul urmează să întocmească şi să prezinte dosarul preţurilor de transfer organelor fiscale.

Cerinţa dată se înscrie într-o tendinţă similară în regiune, cum ar fi România, Republica Polonia, Republica Ungaria, Republica Cehă, Republica Slovacă, etc.

Cerinţele de documentaţie a preţurilor de transfer au fost transpuse din Codul de conduită privind documentaţia preţurilor de transfer, publicat în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene nr. C176/1 din 28 iulie 2006.

Dosarul preţurilor de transfer este alcătuit din două părţi principale:

(1) documentul central, denumit „Informaţii despre grup”, care conţine informaţii despre grup, valabile pentru toţi agenţii economici din cadrul grupului (descrierea activităţii grupului şi activităţii de afaceri; structura organizatorică, juridică şi operaţională a grupului; descrierea metodologiei preţurilor de transfer din cadrul grupului; prezentarea proprietarilor de active nemateriale din cadrul grupului);

(2) documentul specific la nivel de ţară, denumit „Informaţii despre contribuabil”, care cuprinde informaţii specifice despre persoana interdependentă rezidentă (descrierea persoanei interdependente; prezentarea detaliată a tranzacţiilor controlate desfăşurate de către contribuabil cu persoanele interdependente; prezentarea analizei comparative; descrierea metodei de calcul a preţurilor de transfer şi argumentarea criteriilor de selecţie a acesteia).

Dosarul preţurilor de transfer se prezintă pentru tranzacţiile desfăşurate de către agent economic cu persoanele interdependente nerezidente şi rezidente, indiferent de natura şi valoarea acestora, definite în proiectul de lege, adică fără plafonarea valorii tranzacțiilor controlate care trebuie documentate.

În cazul în care agentul economic nu va prezenta dosarul preţurilor de transfer sau îl va prezenta incomplet, organele fiscale vor efectua de sine stătător estimarea cuantumului preţurilor de transfer. Însă, această procedură de estimare a preţurilor de transfer poate avea ca rezultat ajustări semnificative ale preţurilor de transfer practicate de către persoanele interdependente, din considerente că nu va ţine cont de particularităţile tranzacţiilor în grup supuse analizei sau de profilul funcţional şi de risc al agentului economici. De aceea se recomandă ca agenții economici să întocmească dosarul preţului de transfer în cazurile solicitate de organele fiscale.

* *Stabilirea termenului de prezentare a dosarului preţurilor de transfer* (*minim – o lună calendaristică și maxim - 3 luni calendaristice).*

Dosarul preţurilor de transfer se prezintă organelor fiscale la solicitarea scrisă (Citaţia de prezentare a dosarului preţurilor de transfer) şi în termenul stabilit de acestea.

* *Stabilirea sancțiunilor fiscale pentru neprezentarea dosarului preţurilor de transfer în termenul stabilit de către organele fiscale sau prezentarea incompletă a acestuia de către contribuabil în mărime de 20.000 lei.*

Practica internațională privind sistemul sancțiunilor fiscale aferent încălcării reglementărilor prețurilor de transfer (Republica Bulgaria, Georgia, Republica Croația, Republica Cehă, Republica Estonia, Republica Letonia, Republica Lituania, Republica Polonia, România, Republica Slovacă, Republica Slovenia, Federația Rusă, Regatul Tarilor de Jos, etc.) prevede un șir de sancțiuni fiscale în dependență de tipul încălcării, diferența dintre prețurile de transfer declarate și cele determinate de către organele fiscale. În majoritatea cazurilor sunt prevăzute sisteme mixte de sancționare, care prevăd atît amenzi în sume fixe cît și penalități sub formă procentuală din mărimea ajustărilor efectuate de către organele fiscale sau din suma impozitului pe venit ce urma a fi achitat dacă prețurile de transfer ar fi determinate și declarate corect, adică la prețul de piață.

Pentru etapa inițială de introducere a normelor cu privire la preţul de transfer, se propune stabilirea unei singure sancțiuni fiscale, și anume pentru neprezentarea dosarului preţurilor de transfer în termenul stabilit de către organele fiscale sau prezentarea incompletă a acestuia de către contribuabil.

**III. COSTURILE MAJORE ŞI BENEFICIILE ANTICIPATE ALE INTERVENȚIEI STATULUI**

În scopul minimizării costurilor fiscale, dar și atingerii anumitor obiective economice, agenții economici dintr-un grup obișnuiesc să realizeze între ei tranzacții la prețuri speciale și/sau în condiții speciale. Prețurile/condițiile speciale determină distorsionarea bazei de impozitare și în consecință, a impozitelor datorate la buget. Din acest motiv, tranzacțiile "speciale" pot fi reconsiderate de către autoritățile fiscale, în vederea determinării impozitelor și taxelor ce ar trebui să revină fiecărui stat, presupunând că acestea s-ar fi efectuat cu respectarea principiului valorii de piață.

Ca urmare a analizei experienţei altor state, se pot contura anumite efecte de ordin fiscal, economic și social ce rezultă din implementarea reglementărilor cu privire la preţurile de transfer.

1. **Impacturile pozitive sau costurile intervenției statului**

*(i) Avantaje pentru stat*

* preţurile utilizate în cadrul tranzacţiilor între agenții economici ce aparţin unui grup multinaţional reprezintă o modalitate simplă de realocare a profiturilor sau a pierderilor dintr-un stat cu un nivel al impozitării mai mare într-un stat cu un nivel de impozitare mai redus. Astfel, prin introducerea normelor cu privire la preţurile de transfer se va contribui la alocarea corectă a profiturilor în fiecare Stat, asigurându-se determinarea adecvată şi echitabilă a impozitelor datorate respectivelor State;
* reglementările cu privire la preţurile de transfer, stabilind mecanisme fezabile de verificare a corespunderii acestora cu preţul de piaţă, reprezintă un instrument util în contracararea evaziunii fiscale. Autorităţile fiscale vor putea să se asigure că alocarea de către agenții economici din grup a profiturilor în diferite jurisdicţii nu va duce la evaziuni fiscale prin utilizarea aşa numitor „paradise fiscale”;
* implementarea reglementărilor cu privire la preţurile de transfer va duce la apropierea Republicii Moldova la standardele internaţionale şi la ajustarea politicii şi administrării fiscale naţionale la normele europene;
* autorităţile fiscale vor dispune de posibilitatea majorării încasărilor bugetare prin aplicarea:
  + ajustărilor primare: neacceptarea spre deducere a cheltuielilor ce depăşesc preţul de piaţă sau majorarea veniturilor impozabile care sunt diminuate comparativ cu preţul de piaţă;
  + ajustărilor secundare: tratarea diferenţei pozitive între preţul de transfer plătit de către un agent economic în beneficiul unui acţionar nerezident şi preţul de piaţă drept venit impozabil, şi, respectiv, impozitarea acestei diferenţe cu un impozit la sursa de plată în mărime de 12%;

Aceste ajustări urmează a fi efectuate în cazul în care se vor livra și/sau procura mărfuri și/sau servicii între persoane interdependente la un preț ce nu corespunde celui de piață. Doar în astfel de situații, vor apărea obligații fiscale suplimentare privind impozitul pe venit. Astfel, în situația în care se respectă principiul valorii de piață, nu vor apărea obligații fiscale suplimentare privind impozitul pe venit. Deci, și estimarea exactă a sumelor privind impozitul pe venit ce vor fi încasate în bugetul public național va fi determinată la etapa de implementare a normelor privind prețul de transfer.

* prețurile de transfer pot de asemenea avea un impact semnificativ și asupra valorii în vamă a mărfurilor. Astfel, pot exista cazuri cînd prețul de transfer pentru mărfurile importate au fost determinate prin aplicarea unei metode ce nu este acceptată de către autoritățile vamale. În acest context. implementarea în legislaţia fiscală a reglementărilor privind preţurile de transfer va oferi posibilitatea autorităţilor fiscale de a iniţia o interacţiune şi o cooperare amplă cu autorităţile vamale, în vederea verificării în comun a acceptabilităţii preţului tranzacţiei declarat de către importatori – agenți economici rezidenți ai Republicii Moldova, în cadrul tranzacţiilor comerciale cu vânzători din străinătate (ex: persoane interdependente) ce implică fluxuri transfrontaliere de mărfuri.

La aceasta, în cazul în care persoana interdependentă rezidentă va procura mărfuri de la o persoană interdependentă nerezidentă la un preț de transfer mai mare decît prețul de piață, valoarea în vamă a mărfurilor importate va urma să fie ajustată prin stabilirea acesteia la valoarea de piață, cu recalcularea suplimentară a impozitelor aferente acesteia

*(ii) Avantaje pentru agenţi economici*

Dubla impunere a veniturilor va fi eliminată prin aplicarea prevederilor Convenţiilor pentru evitarea dublei impuneri semnate de către Republica Moldova cu alte State (ex: ajustarea rezultatului fiscal într-un stat va trebui să fie luată în consideraţie de către autorităţile fiscale ale celuilalt stat în sensul evitării dublei impuneri).  Astfel, în cazul aplicării normelor privind preţul de transfer, se va ţine cont de interacţiunea cu Convenţiile respective, care oferă: un mecanism de reducere a riscului de dublă impozitare, un mecanism de obţinere a informaţiilor în baza prevederilor articolului „schimb de informaţii”, o platformă pentru Acordurile de Preţ în Avans (APA) – acorduri prin care sînt stabilite metodele de determinare a preţurilor de transfer pentru viitoarele tranzacţii dintre persoanele interdependente, alte forme de cooperare.

La moment, Republica Moldova  are semnate 49 de Convenții pentru evitarea dublei impuneri, dintre care 47 sunt puse în aplicare cu: Republica Albania, Republica Armenia, Republica Austria, Republica Azerbaidjan, Republica Belarus, Regatul Belgiei, Bosnia și Herțegovina, Republica Bulgaria, Canada, Republica Cehă, Republica Populară Chineză, Republica Cipru, Republica  Croația, Republica Elvețiană, Republica  Estonia, Republica Finlanda, Republica Federală Germania, Irlanda, Statul Israel, Japonia, Republica Kazahstan, Republica Kîrgîză, Republica Letonia, Republica Lituania, Marele Ducat de Luxemburg, Republica Macedonia, Regatul Unit al Marii Britanii și Irlandei de Nord, Republica Muntenegru, Sultanatul Oman, Republica Polonia, Republica  Portugheză, România, Federația Rusă, Republica Serbia, Republica Slovacă, Republica Slovenia, Regatul Spaniei, Republica Tadjikistan, Republica Turcia, Regatul Tarilor de Jos, Republica Ucraina, Republica Ungară, Republica Uzbekistan, Republica Italiană, Statul Kuwait și Turkmenistan.

De asemenea, stabilirea preţurilor de transfer devine tot mai importantă în managementul agenţilor economici, deoarece are impact asupra indicatorilor de performanţă (profit), deciziei de investiţii, a fluxurilor de trezorerie, a presiunii fiscale (impozitul pe venit, impozitele şi taxele achitate la importul mărfurilor).

*(iii) Avantaje sociale*

Eventuale beneficii sociale, în contextul în care urmare implementării reglementărilor cu privire la prețurile de transfer, prețul unor mărfuri și servicii ce sunt importate, dar și produse, la o valoare majorată, se vor diminua. Acest beneficiu social, cu un impact pozitiv asupra unui spectru foarte larg de consumatori se va răsfrînge în principal asupra următoarelor domenii: produsele petroliere, medicamente, energie electrică și termică, etc. Diminuarea prețurilor la mărfurile, serviciile respective va avea loc în cazul în care se vor livra și/sau procura mărfuri și/sau servicii între persoane interdependente la un preț ce nu corespunde celui de piață. Astfel, în situația în care se respectă principiul valorii de piață, nu vor apărea devieri de preț. Deci, și determinarea exactă a devierilor de preț va fi resimțită de consumatori la etapa de implementare a normelor privind prețul de transfer.

1. **Impacturile negative sau costurile intervenției statului**

Vor fi suportate cheltuieli financiare în legătură cu:

* + instruirea personalului responsabilă de administrarea preţurilor de transfer;
  + instruirea agenților economici care vor cădea sub incidența normelor privind prețul de transfer;
  + conexiunea anuală a organelor fiscale la următoarele baze de date independente:
  1. Amadeus publicată de Bureau van Dijk (<http://www.bvdep.com> /en/AMADEUS.html), ce conţine informaţii privind rapoartele financiare ale agenţilor economici din Europa, inclusiv Moldova;
  2. RoyaltyStat ([www.royaltystat.com](http://www.royaltystat.com)), ce conţine informaţii cu privire la nivelul ratelor redevenţelor şi contractelor de licenţiere acumulate în arhiva Edgar a US Securities and Exchange Commission.

Aceste cheltuieli vor fi acoperite din surse bugetare și cele donate (în cadrul proiectelor de asistență tehnică). Costul acestora este variabil și la moment este în proces de determinare. Totodată, accesul la bazele de date menționate mai sus inclusiv serviciile de mentenanță va fi efectuat în bază de contract.

De asemenea, cheltuielile exacte care vor fi suportate de agenți economici pentru instruirea personalului angajat în scopul implementării normelor privind prețul de transfer inclusiv privind întocmirea documentației aferente acestora vor fi identificate în procesul de consultare a conceptului propus.

La capitolul evaluării premiselor existente pentru implementarea legislaţiei cu privire la preţurile de transfer, constatăm că statul are capacitate administrativă suficientă de a implementa reguli cu privire la preţurile de transfer: agenţii economici sînt obligaţi să ţină evidenţa contabilă; se aplică impozitul pe venitul obţinut de agenţi economici (regulile cu privire la impozitul pe venit se aplică pentru calcularea venitului impozabil în scopuri fiscale); există experienţă în verificarea veniturilor declarate de către companiile multinaţionale; există proceduri eficiente de colectare a impozitelor; există resurse şi motivaţie pentru a specializa un grup de inspectori fiscali în legislaţia cu privire la preţurile de transfer (prin participarea la seminare specializate pentru a obţine cunoştinţe şi abilităţi de aplicare a regulilor privind preţurile de transfer); există mecanisme suficiente de soluţionare a litigiilor dintre organele fiscale şi contribuabili (instanţe de judecată şi contestări), inclusiv capacitatea de a se antrena într-un proces judiciar.

Pentru implementarea cadrului legal privind reglementarea preţurilor de transfer, Serviciul Fiscal de Stat va elabora îndrumări şi acorda asistenţă pentru inspectorii fiscali şi contribuabili în modalitatea de administrare a preţurilor de transfer, precum şi va forma echipe de experţi care vor asista inspectorii fiscali în cadrul verificărilor privind preţul de transfer, efectuării schimbului de informaţii cu alte state, precum şi persoanelor care vor reprezenta autoritatea fiscală în instanţele de judecată.

Vor fi organizate seminare și discuţii cu contribuabili şi alte persoane interesate. Discuţiile cu contribuabilii vor permite agenţilor economici să-şi exprime punctul lor de vedere şi perspectivele de introducere a regulilor privind preţurile de transfer, precum şi să facă cunoştinţă cu responsabilităţile lor fiscale.

În procesul discuţiilor va fi consultată şi oportunitatea simplificării procesului de documentaţie a preţului de transfer (de ex: reguli de exonerare a responsabilităţii sau procedurii simplificate de documentare pentru tranzacţiile şi contribuabilii mici), cu scopul de a minimiza resursele de timp şi financiare, atît a contribuabililor cît şi a organelor fiscale.

**IV. EVALUAREA ABORDĂRILOR ALTERNATIVE**

Alternativele se prezintă în următorul tabel:

Opțiunea 1. A nu face nimic.

Opțiunea 2. Adoptarea proiectului de lege pentru modificarea și completarea Codului fiscal.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Alternativa** | **Posibile avantaje** | **Posibile dezavantaje** |
| Opțiunea 1  A nu face nimic | Nu există, din considerentul că actualmente în legislația fiscală națională nu sunt reglementate prețurile de transfer, astfel încît beneficiari ai situației date sunt doar acei agenți economici care se folosesc de lacuna legislativă respectivă. | 1. Distorsionarea și erodarea în continuare a bazei de impozitare și neîncasarea impozitelor datorate la buget.  2. Alocarea în continuare de către agenții economici din grup a profiturilor în diferite jurisdicţii prin utilizarea aşa numitor „paradise fiscale”.  3. Aplicarea în continuare a prețurilor majorate pentru mărfurile și serviciile atît importate dar și produse pe teritoriul Republicii Moldova, de către persoanele interdependente. |
| Opțiunea 2  Adoptarea proiectului de lege pentru modificarea și completarea Codului fiscal | 1. Eliminarea distorsionării și erodării bazei de impozitare și în consecință, achitarea impozitelor și taxelor, avînd la bază principiul valorii de piață. Aceste ajustări urmează a fi efectuate în cazul în care se vor livra și/sau procura mărfuri și/sau servicii între persoane interdependente la un preț ce nu corespunde celui de piață. Doar în astfel de situații, vor apărea obligații fiscale suplimentare privind impozitul pe venit. Astfel, în situația în care se respectă principiul valorii de piață, nu vor apărea obligații fiscale suplimentare privind impozitul pe venit. Deci, și estimarea exactă a sumelor privind impozitul pe venit ce vor fi încasate în bugetul public național va fi determinată la etapa de implementare a normelor privind prețul de transfer.  2. Eventuale beneficii sociale, în contextul în care urmare implementării reglementărilor cu privire la prețurile de transfer, prețul unor mărfuri și servicii ce sunt importate, dar și produse, la o valoare majorată, se vor diminua. Acest beneficiu social, cu un impact pozitiv asupra unui spectru foarte larg de consumatori se va răsfrînge în principal asupra următoarelor domenii: produsele petroliere, medicamente, energie electrică și termică, etc. Diminuarea prețurilor la mărfurile, serviciile respective va avea loc în cazul în care se vor livra și/sau procura mărfuri și/sau servicii între persoane interdependente la un preț ce nu corespunde celui de piață. Astfel, în situația în care se respectă principiul valorii de piață, nu vor apărea devieri de preț. Deci, și determinarea exactă a devierilor de preț va fi resimțită de consumatori la etapa de implementare a normelor privind prețul de transfer.  3. Autorităţile fiscale vor dispune de posibilitatea majorării încasărilor bugetare prin aplicarea:   1. ajustărilor primare: neacceptarea spre deducere a cheltuielilor ce depăşesc preţul de piaţă sau majorarea veniturilor impozabile care sunt diminuate comparativ cu preţul de piaţă; 2. ajustărilor secundare: tratarea diferenţei pozitive între preţul de transfer plătit de către un agent economic în beneficiul unui acţionar nerezident şi preţul de piaţă drept venit impozabil, şi, respectiv, impozitarea acestei diferenţe cu un impozit la sursa de plată în mărime de 12%.   4. Prețurile de transfer pot de asemenea avea un impact semnificativ și asupra valorii în vamă a mărfurilor. Astfel, pot exista cazuri cînd prețul de transfer pentru mărfurile importate sînt determinate prin aplicarea unei metode ce nu este acceptată de către autoritățile vamale.  La aceasta, în cazul în care persoana interdependentă rezidentă va procura mărfuri de la o persoană interdependentă nerezidentă la un preț de transfer mai mare decît prețul de piață, valoarea în vamă a mărfurilor importate va urma să fie ajustată prin stabilirea acesteia la valoarea de piață, cu recalcularea suplimentară a impozitelor aferente acesteia | Vor fi suportate cheltuieli financiare în legătură cu:   * + instruirea personalului responsabilă de administrarea preţurilor de transfer;   + instruirea agenților economici care vor cădea sub incidența normelor privind prețul de transfer;   + conexiunea anuală a organelor fiscale la următoarele baze de date independente:   a) Amadeus publicată de Bureau van Dijk (<http://www.bvdep.com> /en/AMADEUS.html), ce conţine informaţii privind rapoartele financiare ale agenţilor economici din Europa, inclusiv Moldova;  b) RoyaltyStat ([www.royaltystat.com](http://www.royaltystat.com)), ce conţine informaţii cu privire la nivelul ratelor redevenţelor şi contractelor de licenţiere acumulate în arhiva Edgar a US Securities and Exchange Commission.  Aceste cheltuieli vor fi acoperite din surse bugetare și cele donate (în cadrul proiectelor de asistență tehnică). Costul acestora este variabil și la moment este în proces de determinare. Totodată, accesul la bazele de date menționate mai sus inclusiv serviciile de mentenanță va fi efectuat în bază de contract.  De asemenea, cheltuielile exacte care vor fi suportate de agenți economici pentru instruirea personalului angajat în scopul implementării normelor privind prețul de transfer inclusiv privind întocmirea documentației aferente acestora vor fi identificate în procesul de consultare a conceptului propus. |

**V. STRATEGIA DE CONSULTANŢĂ ȘI SUMARUL ANALIZEI**

La elaborarea proiectului de Lege pentru modificarea şi completarea Codului fiscal a fost efectuată o analiză detaliată a prevederilor acestui proiect, precum şi un studiu al practicii statelor europene privind aplicarea prețurilor de transfer.

Inițierea procesului de implementare în legislația fiscală națională a reglementărilor cu privire la prețurile de transfer a fost consultat atât cu mediul de afaceri (în special – Confederația Națională a Patronatelor din Republica Moldova, Camera de Comerț Americană din Moldova, Asociația Investitorilor Străini, Asociația Businessului European), cât şi cu reprezentații Parlamentului Republicii Moldova, Ministerului Economiei şi Serviciul Informațional al Rapoartelor Financiare (Biroul Național de Statistică) în cadrul mai multor întrevederi, cît și prin solicitarea expunerii vis-a-vis de oportunitatea implementării prețurilor de transfer. De asemenea, au fost coordonat Planul de acţiuni privind elaborarea şi implementarea în legislaţia fiscală aRepublicii Moldova a reglementărilor cu privire la preţurile de transfer. Cei consultați şi-au manifestat interesul şi acordul în raport cu eventualele propuneri de amendare a cadrului legal şi au manifestat interesul la elaborarea proiectului de lege.

După finalizarea procesului de consultanță cu părțile interesate inclusiv cu mediul de afaceri va fi reflectat integral modul în care a avut loc acest proces (examinarea, analiza, comentarea, discutarea propunerilor, recomandărilor parvenite).

Pentru a asigura transparenţa şi implicarea întregii societăţi, prezentul AIR va fi plasat pe pagina WEB a Ministerului Finanțelor pentru consultaţii publice. De asemenea, urmează a fi solicitată expertiza asupra proiectului de lege pentru modificarea și completarea Codului fiscal diferitor organizații și autorități internaționale: FMI, OCDE, Ministerele Finanțelor din țările cu cele mai bune rezultate în implementarea prețurilor de transfer.

Totodată, se preconizează organizarea dezbaterilor publice pe marginea proiectului acestor amendamente cu toate persoanele interesate, după care proiectul legii va fi avizat şi supus expertizei anticorupţie şi juridice.

Comentariile, obiecţiile şi propunerile părţilor consultate vor fi analizate şi luate în considerare la îmbunătăţirea proiectului actului legislativ şi analizei impactului de reglementare.

**VI. CONCLUZII ŞI RECOMANDĂRI.**

Autorii Analizei optează pentru Opţiunea a II-a, din considerentul că, aceasta corespunde standardelor de calitate prevăzute la pct.8 din Metodologia de analiză a impactului de reglementare şi de monitorizare a eficienţei actului de reglementare aprobată prin Hotărârea Guvernului nr.1230 din 24.10.2006.

Adoptarea prezentului proiect de lege este necesară, deoarece va contribui considerabil la asigurarea unei dezvoltări economice bazate pe principiul valorii de piață, fără erodarea și distorsionarea bazei impozabile.

**VII. ANALIZA EXPERIENŢEI INTERNAŢIONALE**

Încercările statelor din Europa Centrală şi de Est (ECE) de a atrage investitori străini, precum şi obţinerea statutului de membru al Uniunii Europene (UE), a contribuit la introducerea în legislaţiile acestora a standardelor internaţionale aplicabile pentru tranzacţiile între persoanele interdependente.

În consecinţă, o serie de state din regiune (în special, statele membre ale UE), au implementat cerinţele de documentare a preţurilor de transfer (ex: Republica Polonia în 2001, Republica Ungară - 2003, Republica Lituania - 2004, Republica Slovenia - 2005, Republica Cehă - 2006, România - 2006, Republica Croaţia - 2006, Republica Estonia - 2007, Federația Rusă - 2012).

Astfel, ţările din regiunea ECE pot fi divizate în două categorii principale:

* *avansate:*

Din această grupă fac parte ţările unde preţurile de transfer au un cadru legislativ de tipul OCDE (ex. Republica Polonia, Republica Ungară, Republica Slovenia, Republica Lituania, Republica Cehă, România, Republica Letonia, Republica Estonia).

Totodată, unele țări din regiune, preponderent cele din Comunitatea Statelor Independente (CSI), aplică o abordare diferită faţă de prevederile OCDE din „Ghidul Prețurilor de Transfer pentru întreprinderile multinaţionale şi administraţiile fiscale 2010”, chiar dacă aceste state au adoptat unele elemente din Ghidul respectiv (ex: aplicarea metodelor de determinare a preţului de transfer). De exemplu, în Republica Kazahstan, autorităţile fiscale investighează toate tranzacţiile cu persoanele nerezidente, chiar dacă acestea nu sunt interdependente, însă preţul tranzacţiei variază mai mult de 10% faţă de preţul de piaţă.

* *în proces de implementare*

În această grupă se includ ţările unde preţurile de transfer nu reprezintă o arie de focusare mai deosebită pentru autorităţile fiscale (ex. Republica Albania, Bosnia şi Herţegovina, Republica Kîrgîză, Republica Macedonia, Republica Uzbekistan, etc.). Totuşi, aceste state intenţionează implementarea reglementărilor cu privire la preţurile de transfer.

1. Conform art.793 alin.(1) din Codul fiscal, pentru interpretarea prevederilor tratatelor internaţionale încheiate de Republica Moldova cu alte state se utilizează Comentariile la Modelul Convenţiei pentru evitarea dublei impuneri al Organizaţiei pentru Cooperare şi Dezvoltare Economică. [↑](#footnote-ref-2)
2. OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations [↑](#footnote-ref-3)