

## Riscuri fiscale în externalizarea activității întreprinderilor

### Fiscal risks in the outsourcing of the enterprises activity

**Tudor-Matei Rusu<sup>1</sup>**

**Rezumat:** Prezentul articol va trata problemele fiscale care pot apărea în cadrul procesului de externalizare a activității. Întreprinderile își pot organiza activitatea în așa fel încât multe din sarcinile ce nu reprezintă obiectul principal de activitate să fie externalizate către alte societăți. Riscurile fiscale apar atunci când procesul de externalizare este folosit pentru a transfera profitul obținut de la o societate dintr-un stat cu un sistem fiscal mai dur către o altă societate dintr-un stat cu un sistem fiscal mult mai atractiv. În prima parte a articolului va fi făcută o clasificare a tipurilor de externalizare, iar, mai apoi, vor fi analizate avantajele și dezavantajele acestui proces. În a doua parte a articolului vor fi tratate remediile împotriva *outsourcing*-ului fictiv.

**Cuvinte-cheie:** externalizare; riscuri fiscale; transferul profitului.

**Abstract:** This article will analyze the tax problems that may occur during the outsourcing process. The enterprises can organize their activity in a such way that many of the subsidiary tasks are outsourced to other companies. The fiscal problems arise when the outsourcing process is used to shift the profit from one company to another, the last one being subjected to a much more attractive tax regime. In the first part, a classification of the types of outsourcing will be made followed by the advantages and disadvantages of this process. In the second part of the article, the remedies against fictive outsourcing will be analyzed.

**Keywords:** outsourcing; fiscal risks; profit shifting.

#### 1. Noțiuni introductive

Externalizarea este procesul prin care o întreprindere<sup>2</sup> decide ca unele activități ce erau înainte realizate de către aceasta, în mod direct, să fie transferate către alte societăți. Practic, externalizarea reprezintă alegerea întreprinderilor dintre a produce un bun sau de a presta un serviciu în mod direct sau de a-l achiziționa de la alte persoane<sup>3</sup>. Întreprinderile apelează la contractele de externa-

---

<sup>1</sup> Doctorand, Facultatea de Drept, Universitatea „Alexandru Ioan Cuza” din Iași, email: tmrusu@gmail.com.

<sup>2</sup> Va fi folosită noțiunea de întreprindere, deoarece, conform art. 3 alin. (2) din Codul Civil român, sunt considerați profesioniști toți cei care exploatează o întreprindere. Astfel, ne vom raporta la dreptul românesc ca sistem de referință. Alternativ, va fi folosită și noțiunea de societate.

<sup>3</sup> P.V. Jenster, H.S. Pedersen, *Outsourcing – facts and fiction*, în *Strategic Change*, nr. 9, 2000, p. 148.

lizare din rațiuni pur economice, avantajele și dezavantajele procesului de externalizare urmând a fi analizate în secțiunea ulterioară. În literatura juridică, procesul de externalizare mai este cunoscut și ca *outsourcing*<sup>4</sup>.

Întreprinderile își pot externaliza părți din activitate atât către societăți din propria țară, cât și către societăți ce sunt stabilite în alte state. În acest din urmă caz, activitatea de externalizare va intra în sfera dreptului comerțului internațional. Când are loc acest lucru, activitatea va fi externalizată, de cele mai multe ori, dintr-o țară mai dezvoltată, unde este situată întreprinderea ce externalizează, către un stat mai puțin dezvoltat, costurile fiind mai reduse pentru întreprinderea ce externalizează, deoarece forța de muncă, materiile prime, costurile publice sunt mai ieftine în acel stat. Totodată, impozitele pe care întreprinderea le va datora în statul în care își transferă activitatea pot fi mai reduse.

### 1.1. Clasificare a *outsourcing*-ului

Este necesară o clasificare a modalităților în care se poate desfășura procesul de externalizare deoarece, în prezentul articol, sunt relevante doar unele dintre acestea.

În primul rând, *outsourcing*-ul poate fi clasificat în funcție de activitatea externalizată. Din acest punct de vedere, se pot externaliza atât activități din domeniul producției de bunuri, cât și activități din domeniul prestării de servicii. Astfel, se face o distincție între produse și servicii. În cazul *outsourcing*-ului de produse, întreprinderea ce externalizează va transfera o parte din producția internă către o altă societate, urmând ca, ulterior, acele produse să fie livrate către întreprindere și aceasta să le folosească în scopuri comerciale<sup>5</sup>. În cazul *outsourcing*-ului de servicii, întreprinderea ce externalizează va transfera către o altă societate anumite servicii ce nu intră direct în sfera sa de activitate. Pot fi externalizate orice servicii, de la campanii de publicitate, consultanță, mentenanță, la activități de cercetare.

Totodată, în cazul externalizării de produse, există posibilitatea ca întreprinderile să fie titularile unor drepturi de proprietate intelectuală și industrială (în special brevete de invenții) și să decidă să transfere producția în totalitate a produselor prin intermediul contractelor de externalizare.

Inițial, întreprinderile au apelat doar la *outsourcing*-ul de produse. Astfel, în Europa centrală și de est, încă din anii 1960, a existat o formă a contractului de externalizare întâlnită în industria manufacturieră, cunoscută sub forma contractului de *lohn*<sup>6</sup>. Ulterior, odată cu expansiunea tehnicii și a Internetului,

<sup>4</sup> L. Bean, *The profits and perils of international outsourcing*, în *Journal of Corporate Accounting & Finance*, nr. 14, 2003, p. 3.

<sup>5</sup> Un bun exemplu este reprezentat de întreprinderile care au decis ca anumite componente din produsele lor finale să nu mai fie produse în mod direct, ci producția acestor componente a fost externalizată către alte societăți pentru o mai bună eficiență.

<sup>6</sup> S.C. Andrei, *To lohn or not to lohn – a puzzle in subcontracting arrangements: theory and evidence*, 2009, p. 1, [Online] <https://drum.lib.umd.edu/bitstream/handle/1903/>

întreprinderile au început să își externalizeze și activități din domeniul prestării de servicii<sup>7</sup>.

În al doilea rând, *outsourcing*-ul poate fi clasificat și în funcție de entitatea care va prelua activitatea externalizată. Astfel, activitatea poate fi externalizată fie către o întreprindere asociată cu întreprinderea ce externalizează, fie către o societate independentă.

În ceea ce privește prima posibilitate, trebuie stabilit ce se înțelege prin întreprindere asociată. Astfel, avem în vedere externalizarea care se realizează în cadrul unui grup transnațional de societăți, activitatea fiind transferată din cadrul unei întreprinderi către o alta din cadrul grupului. Din acest punct de vedere, conform art. 40<sup>1</sup> Cod Fiscal, prin noțiunea de întreprindere asociată ar trebui să se înțeleagă acea entitate în care contribuabilul deține direct sau indirect<sup>8</sup> o participație în cuantum de cel puțin 25% sau are dreptul să primească 25% sau mai mult din profitul entității respective. Această definiție a întreprinderilor asociate a fost preluată din art. 2 pct. 4 al Directivei (UE) 2016/1164 a Consiliului de stabilire a normelor împotriva practicilor de evitare a obligațiilor fiscale care au incidență directă asupra funcționării pieței interne<sup>9</sup>. Revenind la procesul de *outsourcing*, pentru a fi o externalizare între entități asociate, trebuie ca una din ele să dețină, direct sau indirect, o participație de cel puțin 25% din cadrul celeilalte.

Pe cale de consecință, când nu sunt întrunite aceste condiții, externalizarea va fi făcută către o întreprindere independentă. În prezentul articol, prezintă importanță doar *outsourcing*-ul intra-grup.

În al treilea rând, *outsourcing*-ul poate fi clasificat în *outsourcing* real și *outsourcing* fictiv. Diferența este dată de faptul că, în cazul *outsourcing*-ului real, activitatea este externalizată în mod real, întreprinderea cu care s-a încheiat contractul preluând activitatea externalizată. În cazul externalizării fictive, activitatea nu este transferată în mod real, contractul de externalizare având un conținut exclusiv fiscal.

*Outsourcing*-ul fictiv nu are un conținut economic, întreprinderile apelând la contracte de externalizare pentru a transfera profitul obținut dintr-un stat în altul. Astfel, scopul urmărit nu este acela de a transfera activitatea ce face obiectul contractului de externalizare, ci acela de a transfera profitul către o societate dintr-un alt stat. De regulă, întreprinderea ce dorește să își transfere profitul prin intermediul unor astfel de practici este supusă unui regim fiscal destul de drastic. Aceasta dorește să transfere astfel profitul obținut către o altă societate ce este situată într-un stat cu o fiscalitate atractivă.

---

9813/Andrei\_umd\_0117E\_10728.pdf;jsessionid=FD1C5A2864480DF5D892A89F5C3E0EAA?sequence=1, consultat în 27.12.2019.

<sup>7</sup> K. Ray, *Online Outsourcing and the Future of Work*, în Mays Business School Research Paper, Nr. 3046844, 2017, p. 4.

<sup>8</sup> În acest caz, o întreprindere deține acele cote prin intermediul unei alte întreprinderi sau prin intermediul mai multora.

<sup>9</sup> OJ L 193, 19.7.2016, p 1-14.

Făcând referire și la criteriul de clasificare anterior, *outsourcing*-ul real poate apărea atât în cadrul externalizării făcute intra-grup, cât și în cadrul externalizării făcute către o întreprindere independentă. De partea cealaltă, *outsourcing*-ul fictiv poate apărea doar în cadrul externalizării intra-grup. În cadrul externalizării făcute între părți independente nu se pune problema ca părțile să dorească prin intermediul aceluși contract să transfere profitul de la o societate la alta, întrucât lipsește controlul real asupra resurselor patrimoniale.

Este important de precizat că nu toate contractele de externalizare încheiate între societăți dintr-un grup sunt contracte fictive. Multe grupuri de societăți apelează la astfel de practici pentru o mai bună eficiență, contractele fiind valide, operațiunea de *outsourcing* având scop economic. Astfel, noțiunile de *outsourcing* intra-grup și *outsourcing* fictiv nu trebuie confundate.

Curtea de Justiție a Uniunii Europene (în continuare, CJUE), prin hotărârea dată în cauzele conexe *T Danmark* și *Y Denmark*<sup>10</sup>, a stabilit că un grup de societăți poate fi considerat un aranjament artificial dacă acesta nu este creat pentru motive care reflectă realitatea economică, are o structură pur formală și are ca obiectiv principal obținerea unui avantaj fiscal care contravine obiectului dreptului fiscal aplicabil. De aici se poate deduce că, atât timp cât externalizarea făcută în cadrul grupului are la bază un motiv economic, real și grupul nu are o structură formală, nu se poate spune că aceasta ar fi fictivă. Astfel, trebuie analizat de la caz la caz dacă acel transfer al activității a avut loc în realitate.

## 1.2. Avantajele și dezavantajele externalizării

Motivul ce stă la baza externalizării sunt de natură economică. Întreprinderile ce decid să își externalizeze părți din activitate vor avea, în principal, avantaje de pe urma apelării la acest proces. Totodată, avantajele și dezavantajele trebuie tratate inclusiv din perspectiva statelor, atât a celui de unde este externalizată activitatea respectivă, cât și a celui în care este externalizată respectiva sarcină.

### 1.2.1. Avantajele și dezavantajele întreprinderilor

Întreprinderile își transferă activitatea, de regulă, dintr-un stat dezvoltat într-un stat mai puțin dezvoltat. De aici rezultă anumite avantaje pe care le vor avea societățile ce decid să își externalizeze părți din activitate.

În primul rând, forța de muncă este mai accesibilă în statul unde se externalizează activitatea și, având în vedere acest lucru, costul final al aceluși produs sau serviciu va fi mai redus. Din acest punct de vedere, prin intermediul *outsourcing*-ului, întreprinderile vor căpăta acces la un număr mult mai mare de lucrători capabili să realizeze o anumită activitate. Activitatea de externalizare a mai fost descrisă ca fiind o mobilitate a forței de muncă ce nu necesită propriu-zis transferul dintr-un stat în altul a lucrătorilor<sup>11</sup>. Deși costurile aferente lucrătorilor

<sup>10</sup> Hotărârea din 26 februarie 2019, C-116/16, C-117/16, EU:C:2018:145.

<sup>11</sup> S. Dash, *The Economic Implications of Outsourcing*, 2005, p. 1, [Online] [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=779005](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=779005), consultat în 2.01.2020.

nu vor fi suportate direct de către întreprinderea ce externalizează, aceste costuri se vor reflecta în prețurile finale<sup>12</sup> ale produselor sau serviciilor externalizate.

Pe lângă costurile scăzute, este posibil, pentru unele activități mai complexe, ca întreprinderile nici să nu găsească personal calificat sau resurse în statele de unde o anumită activitate este externalizată.

Totodată, societățile pot decide să își externalizeze părți din activitate inclusiv din motive ce țin de eficiență. Astfel, întreprinderile decid să se axeze pe principalele lor activități, restul fiind externalizate. Un bun exemplu este acela al producătorilor de autovehicule, aceste societăți achiziționând diferite elemente ale autovehiculelor de la întreprinderi independente.

*Outsourcing*-ul determină și o oarecare flexibilitate. Astfel, întreprinderile beneficiază de o flexibilitate mai mare prin faptul că vor achiziționa doar produsele de care au nevoie în mod concret. În cazul în care întreprinderile vor produce, în mod direct, acele bunuri, există riscul ca, uneori, ele să fie nevoite să producă mai multe bunuri față de câte au nevoie în mod concret pentru produsul final. Astfel, costurile pe care le suportă societățile vor varia în funcție de nevoile concrete ale acelor societăți<sup>13</sup>.

Sintetizând motivele pentru care societățile apelează la *outsourcing*, acestea își vor externaliza părți din activitate atunci când costul total al acestui proces va fi mai redus comparativ cu costurile pe care întreprinderile le-ar fi suportat dacă acele produse sau servicii ar fi fost, în continuare, realizate direct de către ele<sup>14</sup>.

Decizia de a externaliza nu aduce doar avantaje. Întreprinderile ce apelează la *outsourcing* se expun unor riscuri mai mari comparativ cu riscurile la care s-ar fi expus dacă ar fi menținut în continuare acea activitate. Aceste riscuri sunt cauzate, în special, de faptul că întreprinderea ce externalizează pierde, într-o oarecare măsură, controlul asupra produselor sau serviciilor externalizate.

Contractul de externalizare se încheie pe o lungă durată de timp. Din acest punct de vedere, prezintă o mare importanță atât alegerea întreprinderii ce va prelua activitatea externalizată, cât și negocierea contractului. Aceste riscuri sunt întâlnite doar în cazul *outsourcing*-ului făcut către o întreprindere independentă, în cazul externalizării intra-grup, aceste riscuri nu sunt prezente.

În etapa negocierii, întreprinderea ce externalizează trebuie să își ia toate măsurile cu privire la viitoarele probleme ce pot apărea în executarea contractului. Cele mai importante clauze contractuale pe care întreprinderile le pot insera în contract sunt cele ce privesc calitatea produselor sau serviciilor externalizate. Aceste clauze prevăd calitatea respectivei activități, modul în care întreprinderea poate să evalueze calitatea respectivă și mijloacele pe care le are la

---

<sup>12</sup> Costurile finale vor cuprinde inclusiv costurile aferente transportului (doar în cazul produselor, nu și al serviciilor) și taxele vamale.

<sup>13</sup> P.E. Juras, *The Hidden Costs of Outsourcing*, în *Journal of Corporate Accounting & Finance*, septembrie 2008, p. 8.

<sup>14</sup> H. Görg, A. Hanley, *Does Outsourcing Increase Profitability?*, în *IZA Discussion Paper*, nr. 1372, 2004, p. 3.

dispoziție întreprinderea în cazul în care serviciile nu îndeplinesc cerințele prevăzute<sup>15</sup>.

### 1.2.2. Avantajele și dezavantajele statelor implicate

Având în vedere că o activitate este transferată dintr-un stat în altul, este de așteptat ca statul din care este transferată să nu aibă neapărat un avantaj de pe urma externalizării, în timp ce statul în care se externalizează acea activitate să se bucure de anumite avantaje de pe urma acestui transfer.

În primul rând, întreprinderile își externalizează părți din activitate, de regulă, deoarece costurile finale sunt mai reduse. Din acest punct de vedere, procesul de externalizare reduce costurile pentru întreprinderi. Se pune problema în ce măsură aceste costuri reduse se vor reflecta ulterior în economia statului din care este externalizată acea activitate. Pe termen scurt și mediu, *outsourcing*-ul afectează economia statului deoarece multe locuri de muncă vor fi desființate<sup>16</sup>. Din acest punct de vedere, în acel stat, rata șomajului va crește și bugetul statului va avea de suferit, deoarece nu va mai putea fi colectat impozitul pe venit datorat de către salariații ale căror locuri de muncă au fost desființate<sup>17</sup>.

În al doilea rând, *outsourcing*-ul fictiv reprezintă o altă problemă pentru unele state. Astfel, există posibilitatea ca o societate să se folosească de contractele de externalizare încheiate cu societăți asociate acesteia pentru a-și diminua profitul și, implicit, baza impozabilă. În acest caz, există două posibilități, fie acea activitate nu este transferată deloc, fie prețul plătit de către întreprinderea ce externalizează pentru respectivele bunuri sau servicii este unul mult mai mare, comparativ cu valoarea reală a acelor produse sau servicii. Prin aceste mijloace, profitul este transferat către o societate din alt stat, regimul fiscal din acesta fiind mult mai permisiv comparativ cu regimul fiscal din statul de unde se externalizează.

Din perspectiva statelor de externalizare, acestea au de câștigat, atât în cazul externalizării reale, cât și în cazul unei externalizări fictive. În primul caz, în statul de externalizare vor fi create noi locuri de muncă de către întreprinderea ce preia activitatea transferată. În cea de-a doua situație, statul tot va avea de câștigat deși, chiar și în cazul în care regimul fiscal este unul foarte permisiv, unele impozite tot vor fi colectate de la întreprinderile către care se transferă acel profit. În cazul în care prețul plătit de către întreprinderea ce externalizează este unul mai mare comparativ cu activitatea prestată de către cealaltă societate, statul de externalizare va avea de câștigat atât de pe urma locurilor de muncă create, cât și de pe urma profitului transferat.

<sup>15</sup> P. Szymczyk, *Developing Service Level Agreement for Outsourced Processes and Systems*, în International Carpathian Control Conference, 2002, Malenovice Czech Republic, p. 606, [Online] <http://www.icc-conf.cz/conference/ICCC2002/Proceedings/papers/605.pdf>, consultat în 2.01.2020.

<sup>16</sup> Este posibil ca unii dintre acești salariați să fie transferați către întreprinderea ce preia activitatea externalizată (în special în cadrul *outsourcing*-ului intra-grup). Este vorba, în special, de angajații ce ocupă funcții de conducere.

<sup>17</sup> S. Dash, *op. cit.*, p. 1.

## 2. Măsuri împotriva outsourcing-ului fictiv

*Outsourcing*-ul fictiv poate apărea în cadrul contractelor de externalizare încheiate între întreprinderi asociate. Doar că, trebuie precizat, încă o dată, că nu orice contract de externalizare încheiat în cadrul unui grup transnațional de societăți este și un contract fictiv. Există posibilitatea ca o societate multi-națională să își organizeze activitatea în așa fel încât multe activități adiacente să fie externalizate către alte întreprinderi din cadrul grupului, pentru o mai bună eficiență. În acest caz, contractul de externalizare are un conținut economic, bazat pe intenția societății de a-și organiza mai bine activitatea.

*Outsourcing*-ul fictiv are ca principal scop transferul profitului de la o societate la alta, finalitatea fiind aceea că impozitul pe profit va fi datorat de către o societate supusă unui regim fiscal mai favorabil. La fel cum precizam anterior, profitul poate fi transferat, în primul rând, prin intermediul unui contract de externalizare a cărui executare nu are loc, societatea ce externalizează plătiind prețul aferent produselor sau serviciilor externalizate, deși acestea nu au fost livrate sau prestate de către cealaltă întreprindere. În al doilea rând, profitul poate fi transferat prin intermediul prețurilor datorate de către societatea ce externalizează. Astfel, aceasta va plăti sume mult mai mari comparativ cu valoarea reală a produselor livrate sau a serviciilor prestate de către întreprinderea ce a preluat respectiva activitate. În acest mod, întreprinderea ce va prelua activitatea externalizată va avea încasări mai mari, comparativ cu costurile pe care aceasta le va înregistra.

Contractul de externalizare este un contract sinalagmatic, obligațiile părților fiind reciproce și interdependente. Astfel, obligația fiecărei părți își are cauza juridică în obligația pe care o are cealaltă parte. Particularizând acest lucru pentru contractul de externalizare, scopul urmărit de părți este următorul: întreprinderea ce externalizează urmărește să își sporească eficiența și, astfel, profitul obținut, iar, întreprinderea ce preia acea activitate urmărește să obțină profit. Cauza actului juridic este dată de prestația celeilalte părți, aceasta trebuind să fie reală și proporțională. Astfel, cauza trebuie analizată din perspectiva ambelor situații în care profitul poate fi transferat prin intermediul unui astfel de contract. În prima situație, când nu are loc executarea contractului de externalizare, contraprestația nu există, întreprinderea cu care se încheie contractul de externalizare nu preia în mod real activitatea externalizată. În a doua situație, când transferul activității are loc, dar la un preț disproporționat, contraprestația nu este proporțională.

Inclusiv statele, prin politicile lor fiscale, au determinat și încurajat întreprinderile să aibă astfel de practici. Statele mai puțin dezvoltate din punct de vedere economic au avut anumite politici fiscale prin care au încurajat, într-o oarecare măsură, investițiile străine. Aceste politici fiscale presupuneau, în principal, o cotă de impozitare redusă a profitului societăților. Scopul urmărit de statele acestea era de a încuraja întreprinderile străine să își transfere o parte din activități pe teritoriul lor. Deși sumele colectate aferente impozitului pe profit datorat de către societăți erau mai reduse, statele aveau de câștigat, totuși, din faptul că unele întreprinderi și-au relocat o parte din activitate pe teritoriul lor. În primul

rând, erau create locuri de muncă și, astfel, statul colecta impozit pe venit. În al doilea rând, prin intermediul locurilor de muncă create și prin faptul că unele persoane beneficiau de un loc de muncă, nivelul consumului din respectivele state creștea și acestea aveau de câștigat prin intermediul impozitelor indirecte colectate, precum taxa pe valoare adăugată<sup>18</sup>.

Practicile societăților multinaționale prin care își transferă profitul către societăți asociate din alte state a atras interesul atât a statelor de unde se transfera profitul, cât și a organizațiilor internaționale. Din acest punct de vedere, există atât norme interne, cât și norme regionale sau internaționale prin care se urmăresc împiedicarea întreprinderilor de a avea astfel de practici.

### 2.1. Planul de acțiune al Organizației pentru Cooperare și Dezvoltare Economică

Rolul Organizației pentru Cooperare și Dezvoltare Economică (în continuare, OCDE) în structura sistemului fiscal internațional este unul semnificativ. Majoritatea tratatelor bilaterale de evitare a dublei impunerii sunt redactate după modelul propus de către OCDE<sup>19</sup>. Totodată, aproximativ 75% din aceste tratate sunt redactate în limba engleză, limbă în care este redactat și modelul propus de către OCDE<sup>20</sup>.

Rolul pe care îl are OCDE în cadrul sistemului fiscal internațional este mai mult de coordonare. Astfel, organizația, prin acțiunile sale, a ajutat la crearea unei uniformități, dar, în același timp, aceasta a acționat de multe ori ca un reprezentant al statelor membre<sup>21</sup>.

Din perspectiva forței juridice, normele adoptate de către OCDE sunt *soft law*. Acestea reprezintă un corp de reguli a căror executare nu poate fi făcută prin apelarea la forța de constrângere a statului<sup>22</sup>.

Referitor la modelele de tratate propuse de către OCDE, conform unui studiu, s-a arătat că în măsura în care OCDE a adus modificări modelelor de tratate propuse, statele, deși nu au renegociat acele tratate, au încercat, în mare măsură, să modifice normele interne, adaptându-le astfel la modificările propuse de către OCDE<sup>23</sup>. Acesta este un bun exemplu cu privire la utilitatea normelor *soft law*. Astfel, deși OCDE, prin modelele de tratate propuse, nu impune nicio normă statelor, aceste modele, fiind utilizate de state atunci când încheie o convenție

<sup>18</sup> R.S. Avi-Yonah, *Hanging Together: A Multilateral Approach to Taxing Multinationals*, în University of Michigan Public Law Research Paper, nr. 364, 2015, p. 4.

<sup>19</sup> Versiunea în 2017 de către OCDE, [Online] [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017\\_mtc\\_cond-2017-en#page1](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017_mtc_cond-2017-en#page1), consultat în 13.12.2019.

<sup>20</sup> Y. Brauner, *What the BEPS?*, în University of Florida Levin College of Law Research Paper, nr. 15-40, 2014, p. 61.

<sup>21</sup> Idem, p. 62.

<sup>22</sup> C.T. Ungureanu, *Dreptul comerțului internațional*, Editura Hamangiu, București, 2018, p. 7.

<sup>23</sup> I. Grinberg, *Breaking BEPS: The New International Tax Diplomacy*, în Georgetown Law Journal, nr. 104, 2016, p. 1138.



bilaterală, asigură o armonizare a sistemului fiscal internațional, chiar și în cazurile în care acest lucru nu s-ar fi putut face prin intermediul unei norme cu caracter obligatoriu.

Unul dintre cele mai importante și ambițioase proiecte ale OCDE este planul de acțiune împotriva practicilor societăților multinaționale prin care acestea își transferă profitul către societăți din cadrul grupului care au naționalitatea unor state cu fiscalitate atractivă<sup>24</sup>. Aceste practici sunt denumite BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*<sup>25</sup>) de către OCDE în planul de acțiune.

Pentru a înțelege mai bine motivele ce au determinat OCDE să adopte măsurile împotriva BEPS trebuie amintită situația economică de la sfârșitul anilor 2000, începutul anilor 2010. În acea perioadă, statele se confruntau cu o criză economică și, astfel, devenea mult mai importantă găsirea unei soluții cu privire la acțiunile unor societăți multinaționale prin care acestea își diminuau, în mod legal, baza impozabilă, evitând plata unor sume ce ajungeau uneori chiar și la zeci de miliarde de dolari<sup>26</sup>.

În iunie 2012, la o întrunire a miniștrilor de finanțe din statele G20, s-a decis însărcinarea OCDE cu găsirea unei soluții cu privire la acțiunile întreprinderilor prin care acestea își diminuează baza impozabilă și își transferă profitul către alte jurisdicții cu un regim fiscal avantajos. În ianuarie 2013, OCDE a publicat un raport intitulat “*Addressing Base Erosion and Profit Shifting*”<sup>27</sup>, iar în iunie 2013 organizația a publicat documentul “*Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*”<sup>28</sup>, document ce a introdus 15 acțiuni ce urmau a fi avute în vedere de OCDE pentru a diminua practicile BEPS<sup>29</sup>.

Aceste acțiuni sunt norme *soft law*. Astfel, pentru a fi eficiente este necesară o colaborare a statelor în așa fel încât planul propus de către OCDE să fie și eficient. Inclusiv din raportul publicat în ianuarie 2013 de OCDE reiese acest lucru. Conform acestui raport, principalul scop al planului propus de OCDE este

<sup>24</sup> În ceea ce privește naționalitatea unei întreprinderi, la nivel global există două sisteme folosite cu precădere. În primul rând, există sistemul sediului social. Conform acestui criteriu, o societate va avea naționalitatea statului unde și-a stabilit, prin intermediul actului constitutiv, sediul social. Al doilea sistem folosit este acela al înregistrării. Conform acestui criteriu, o societate va avea naționalitatea statului pe teritoriul căruia a îndeplinit formalitățile de înregistrare. A se vedea C.T. Ungureanu, *op. cit.*, pp. 22-23.

<sup>25</sup> În limba română ar putea fi traduse ca diminuarea bazei impozabile și transferul profitului.

<sup>26</sup> Un bun exemplu este societatea Apple, care între anii 2009 și 2012 și-a diminuat baza impozabilă și a reușit să evite plata a peste 40 de miliarde de dolari, sumă ce ar fi fost datorată drept impozit pe profit, a se vedea A. Ting, *iTax – Apple’s International Tax Structure and the Double Non-Taxation Issue*, în *British Tax Review*, nr. 1, 2014, p. 40.

<sup>27</sup> OCDE (2013), *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, [Online] <https://dx.doi.org/10.1787/9789264192744-en>, consultat în 14.12.2019.

<sup>28</sup> OCDE (2013), *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, [Online] <https://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>, consultat în 14.12.2019.

<sup>29</sup> H.J. Ault, *Some Reflections on the OECD and The Sources of International Tax Principles*, în *Tax Notes International*, vol. 70, nr. 12, 2013, p. 1196.

de a oferi statelor instrumentele necesare atât pe plan național, cât și pe plan internațional, pentru a se încerca o aliniere a sistemelor fiscale în ceea ce privește practicile împotriva BEPS.

Din perspectiva operațiunii de externalizare, relevante sunt, în special, acțiunile 8-10 referitoare la prețurile de transfer. Totodată, prezintă importanță inclusiv acțiunea 3 (*întreprinderile străine controlate de către societatea mamă*) și acțiunea 13 (*obligatia societăților multinaționale să informeze statele cu privire la activitățile lor din acele țări*).

### 2.1.1. Acțiunea 8

În primul rând, prin *preț de transfer* se înțelege *prețul pe care societățile din cadrul aceleiași grup transnațional de societăți îl aplică atunci când au loc operațiuni intra-grup*<sup>30</sup>. În al doilea rând, fiind vorba de operațiuni intra-grup, prețul de transfer trebuie tratat și din perspectiva *arm's length principle* (principiul contractelor încheiate pe picior de egalitate). Conform acestui principiu, prețul plătit în cadrul unui contract încheiat între părți aflate într-o strânsă legătură trebuie să fie același ca în cazul în care părțile ar fi independente. Acest principiu va fi tratat amănunțit în secțiunea ulterioară.

Revenind la BEPS, acțiunea nr. 8 are în vedere bunurile corporale. Astfel, contractele încheiate intra-grup ce au ca obiect bunuri corporale prezintă anumite riscuri, deoarece acestea sunt bunuri mobile și, totodată, valoarea lor este destul de greu de stabilit. Având în vedere aceste aspecte, există riscul ca, prin intermediul contractelor ce au ca obiect bunuri corporale, să fie transferat profitul în cadrul grupului de la o societate la alta.

Prin planul de acțiune publicat în anul 2013, OCDE a stabilit că, mai întâi, trebuie găsită o definiție clară a bunurilor corporale<sup>31</sup>. Astfel, OCDE a definit bunurile corporale ca fiind activele care nu sunt nici bunuri materiale, nici active financiare și care pot fi deținute și folosite în scop comercial. Totodată, transferul dreptului de a folosi aceste bunuri trebuie să fie remunerat ca și cum ar fi intervenit între părți independente și în circumstanțe asemănătoare<sup>32</sup>. În categoria bunurilor corporale, din perspectiva planului de acțiune, intră, în special, drepturile de proprietate intelectuală și industrială, precum brevetele de invenții, desenele și modelele, mărcile comerciale și *know-how*-ul sau secretul comercial.

În mod concret, societățile își transferau în mod fictiv drepturile asupra bunurilor corporale către societăți controlate ce aveau naționalitatea unor state cu regimuri fiscale atractive. Ulterior, acele societăți controlate transmiteau înapoi, prin intermediul unor contracte (în special, contracte de licență sau de

<sup>30</sup> N. Barnhouse, A. Booth, K. Wester, *Transfer Pricing*, decembrie 2012, p. 2, [Online] [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=2196826](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2196826), consultat în 17.12.2019.

<sup>31</sup> OCDE (2013), *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, p. 20, [Online] <https://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>, consultat în 17.12.2019.

<sup>32</sup> OCDE (2015), *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 – 2015 Final Reports*, OECD Publishing, Paris, p. 67, [Online] <https://dx.doi.org/10.1787/9789264241244-en>, consultat în 18.12.2019.

*know-how*, dar puteau fi transmise și prin intermediul unor contracte mai complexe), dreptul de a folosi acele bunuri incorporale către societățile din grup ce exploatau acele bunuri și anterior și care aveau naționalitatea unor state cu o fiscalitate ridicată. Transferul respectiv se făcea în schimbul unei redevențe, iar, prin intermediul acestei plăți, se transfera profitul de la societățile din statele în care se exploatau acele bunuri către societățile din paradisurile fiscale.

Aceste politici ale societăților multinaționale, deși nocive statelor, nu sunt relevante pentru prezentul studiu, deoarece operațiunea de externalizare prezintă o altă dinamică spre deosebire de situațiile prezentate anterior.

### 2.1.2. Acțiunea 9

Acțiunea nr. 9 are în vedere modul de alocare al riscurilor și capitalurilor. Astfel, această acțiune are principalul scop de a împiedica practicile prin care întreprinderile își transferă profitul către o societate controlată prin intermediul alocării riscurilor contractuale. Din acest punct de vedere, între societățile dintr-un grup pot fi încheiate contracte, iar, în cadrul acestora, riscurile să fie suportate de către o singură societate. Ulterior, profiturile vor fi repartizate conform riscurilor inițial asumate. Totodată, acțiunea nr. 9 are în vedere și situațiile în care o întreprindere din cadrul grupului a furnizat capitalul necesar unei anumite operațiuni realizate de către mai multe întreprinderi din cadrul grupului și, ulterior, acestea vor trebui să remunereze întreprinderea ce a oferit capitalul necesar<sup>33</sup>.

Atât asumarea riscurilor printr-o clauză contractuală, cât și furnizarea de capital trebuie să aibă un scop economic. Astfel, riscurile trebuie asumate și capitalurile trebuie furnizate de întreprinderea din cadrul grupului care își permite acest lucru din punct de vedere financiar. Totodată, întreprinderile trebuie remunerate pentru capitalul transferat sau pentru riscurile asumate, iar această remunerare trebuie să aibă loc, conform planului propus de OCDE, doar în cazurile în care ea este reală, în sensul în care operațiunile finanțate au avut un scop economic, iar nu scopul de a fi transferat profitul de la o societate la alta<sup>34</sup>.

Dar, la fel ca în cazul acțiunii precedente, aceste practici nu sunt întâlnite și în cadrul contractelor de externalizare fictive, prin intermediul cărora societățile își transferă profitul către alte societăți asociate.

### 2.1.3. Acțiunea 10

Acțiunea nr. 10 are în vedere contractele încheiate între societăți asociate din cadrul unui grup, contracte ce nu sunt raționale din punct de vedere economic. Aceste contracte, din moment ce nu sunt raționale din punct de vedere economic, se subînțelege că nu vor fi încheiate aproape niciodată între părți independente<sup>35</sup>. Cu privire la această acțiune, OCDE a stabilit că trebuie create reguli clare, prin intermediul cărora să se clarifice situațiile în care anumite contracte

---

<sup>33</sup> OCDE (2013), *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, p. 20, [Online] <https://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>, consultat în 21.12.2019.

<sup>34</sup> *Ibidem*.

<sup>35</sup> Y. Brauner, *op. cit.*, p. 101.

pot fi recalificate. Totodată, aceste reguli trebuie să poată oferi protecție împotriva practicilor societăților multinaționale prin care acestea își transferă profitul prin intermediul alocării unor servicii în cadrul grupului<sup>36</sup>. La o primă vedere, contractele de externalizare fictive s-ar încadra în acțiunea nr. 10 propusă de către OCDE. Astfel, s-ar putea încadra aici, în special, contractele de externalizare ce au ca obiect prestarea unui serviciu, dar nu este exclusă și posibilitatea ca unele contracte de externalizare ce au ca obiect producția de bunuri să fie avute în vedere de către OCDE prin această acțiune.

Nu trebuie făcută confuzie între *outsourcing*-ul fictiv și *outsourcing*-ul intra-grup. Dimpotrivă, multe grupuri transnaționale de societăți își organizează activitatea în așa fel încât o întreprindere din cadrul grupului preia anumite sarcini precum: publicitate, cercetare etc. Scopul acțiunii nr. 10 este acela de a stabili, în ce măsură, contractele încheiate între societăți asociate sunt și reale.

În ceea ce privește transferul profitului de la o societate la alta prin intermediul contractelor de externalizare, pot exista două situații. Prima dintre acestea presupune ca acel contract să fie unul fictiv, prestarea aceluși serviciu sau producția aceluși bun, nefiind transferată în mod real, iar, cea de-a doua situație presupune ca producția unui bun sau prestarea unui serviciu să fie externalizată în mod real, doar că prețul la care se face acest transfer să nu fie unul real.

În cazul *outsourcing*-ului fictiv, se pot folosi anumite criterii pentru a se stabili dacă o activitate a fost sau nu externalizată în mod real. În primul rând, trebuie analizat în ce măsură contractul ar mai fi fost încheiat dacă părțile ar fi fost independente. În acest sens, dacă, pentru întreprinderea ce externalizează, costurile ar fi mult prea mari, există o posibilitate ca acel contract să fie unul fictiv. Totodată, trebuie analizată inclusiv situația în care societatea ar fi menținut acea activitate și în continuare. În acest caz, dacă întreprinderea nu ar avea anumite avantaje care să rezulte din costul crescut al transferului acelei activități, ea nu ar avea motive să externalizeze activitatea respectivă, existând posibilitatea ca acel contract să fie unul fictiv<sup>37</sup>.

Ce face foarte dificil de stabilit dacă externalizarea are sau nu loc în mod real este faptul că, de cele mai multe ori, grupurile de societăți aleg o societate din grup care să preia anumite activități de la toate celelalte întreprinderi. Astfel, există posibilitatea ca unele întreprinderi din grup să își transfere acea activitate în mod real, în timp ce alte întreprinderi să încheie contracte fictive de externalizare, către primele fiind și prestate acele servicii. În aceste situații trebuie analizată structura organizatorică a întreprinderii ce preia activitatea externalizată pentru a se observa dacă aceasta putea într-o perioadă de timp exactă să execute acele contracte<sup>38</sup>.

<sup>36</sup> OCDE (2013), *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing, p. 21, [Online] <https://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>, consultat în 21.12.2019.

<sup>37</sup> OCDE (2015), *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 – 2015 Final Reports*, OECD Publishing, Paris, p. 144, [Online] <https://dx.doi.org/10.1787/9789264241244-en>, consultat în 28.12.2019.

<sup>38</sup> OCDE (2015), *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 –*

Totodată, contractele de externalizare fictive mai pot fi identificate și atunci când întreprinderea ce externalizează are totuși personal calificat, în cadrul ei, ce este capabil să execute respectivele sarcini externalizate. Astfel, se poate observa că activitatea nu este transferată în mod real, ci ea este în continuare realizată de către întreprinderea respectivă. În același timp, mai există posibilitatea ca întreprinderea să aibă chiar încheiate contracte cu alte societăți independente, prin intermediul cărora acestea din urmă preiau activitatea respectivă<sup>39</sup>.

O altă problemă în ceea ce privește prestarea efectivă a unor servicii este ridicată de cazul în care o întreprindere din cadrul grupului prestează acele servicii pentru celelalte societăți, dar această activitate nu are loc în mod constant. În acest caz, întreprinderea ce va prelua acea activitate va fi nevoită să aibă suficient personal calificat pentru eventualitatea în care acele servicii vor trebui prestate. Astfel, ea va fi remunerată inclusiv pentru perioada în care activitatea respectivă nu este realizată. Problema legată de *outsourcing*-ul fictiv este aceea că, în anumite perioade de timp, nu vor fi externalizate acele activități, în timp ce în alte perioade, activitățile vor fi externalizate, deoarece acest lucru este necesar, dar întreprinderea va fi remunerată în ambele situații, în primul caz doar pentru faptul că aceasta este dispusă să preia activitatea externalizată<sup>40</sup>. Considerăm că pentru a se stabili dacă acel contract de externalizare este sau nu unul fictiv, trebuie analizată situația în ansamblul său. Astfel, atât timp cât, în unele perioade, activitatea este transferată și întreprinderea prestează acel serviciu, nu se pune problema existenței unui contract fictiv, chiar și în cazul în care, în multe situații, serviciul respectiv nu este prestat.

Inclusiv CJUE s-a pronunțat cu privire la natura serviciilor de tip abonament prin hotărârea dată în cauza *Asparuhovo Lake Investment Company*<sup>41</sup>. În această speță, o întreprindere din Bulgaria a încheiat contracte de tip abonament ce aveau ca obiect prestarea de servicii de consultanță cu alte patru societăți. Acestea din urmă se obligau ca pe durata pe care au fost încheiate respectivele contracte să se afle la dispoziția întreprinderii pentru cazurile în care serviciile lor ar fi fost necesare. Totodată, cele patru societăți s-au obligat nici să nu încheie contracte similare cu întreprinderi concurente celei cu care au încheiat contractele. Instanța de trimitere a solicitat Curții să stabilească dacă noțiunea de *prestare de servicii* cuprinde și contractele de tip abonament în care prestatorul de servicii se pune la dispoziția beneficiarului pe durata executării contractului. CJUE a precizat că trebuie să se stabilească dacă plata forfetară efectuată în cadrul unui contract de tip abonament ce are ca obiect prestarea de servicii de consultanță constituie contraprestația cuvenită pentru serviciile oferite, aici fiind

---

2015 *Final Reports*, OECD Publishing, Paris, p. 144, [Online] <https://dx.doi.org/10.1787/9789264241244-en>, consultat în 28.12.2019.

<sup>39</sup> Idem, p. 145.

<sup>40</sup> OCDE (2015), *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 – 2015 Final Reports*, OECD Publishing, Paris, p. 147, [Online] <https://dx.doi.org/10.1787/9789264241244-en>, consultat în 28.12.2019.

<sup>41</sup> Hotărârea din 3 septembrie 2015, C-463/14, EU:C:2015:542.

inclus și faptul că prestatorii de servicii se aflau la dispoziția beneficiarului pe durata colaborării. Concluzionând, CJUE a stabilit că noțiunea de *prestări servicii* va include și contractele de tip abonament în cadrul cărora prestatorul se pune la dispoziția beneficiarului pe durata executării contractului, cu condiția ca, atunci când va fi nevoie de respectivele servicii, ele să fie prestate de către acei prestatori. Se poate observa că, atât timp cât contractul este unul real și are un scop economic, nu reprezintă o problemă că respectivele servicii nu sunt prestate în mod constant, chiar dacă prestatorul este remunerat prin intermediul unor sume forfetare.

Odată ce se stabilește că o activitate este transferată în mod real, trebuie analizate și costurile aferente acelei activități, pentru a se observa dacă profitul este transferat prin intermediul costurilor excesive suportate de întreprinderea ce externalizează acea activitate. În aceste situații, OCDE propune o serie de metode prin intermediul cărora poate fi stabilit prețul real al produselor sau serviciilor externalizate.

În cazul în care pe piață există alte contracte încheiate în circumstanțe asemănătoare, dar între părți independente, este destul de ușor de stabilit valoarea reală a bunurilor predate sau a serviciilor prestate. În acest caz, se va folosi *metoda directă* sau *metoda comparării prețurilor*. Această metodă presupune, în primul rând, căutarea de contracte ce au ca obiect aceleași produse sau servicii, în lipsa acestora vor fi căutate contracte ce au ca obiect produse sau servicii similare<sup>42</sup>. Atunci când se folosește această metodă, este important de stabilit circumstanțele în care sunt încheiate contractele, pentru că, în lipsa unor circumstanțe asemănătoare, contractele nu pot fi comparate. Prin circumstanțe asemănătoare, ar trebui să se înțeleagă toate clauzele contractuale și riscurile la care sunt supuse părțile din contract, precum și perioada în care acele contracte au fost încheiate. Un neajuns al acestei metode este dat de faptul că inclusiv o mică diferență în ceea ce privește circumstanțele în care sunt încheiate contractele poate să facă în așa fel încât executarea acestora să fie diferită și, în consecință, contractele să nu mai poată fi comparate<sup>43</sup>.

Mult mai dificilă este situația în care, pe piață, nu există contracte încheiate între părți independente care pot fi comparate cu contractul de externalizare încheiat între societățile din cadrul grupului. OCDE a propus patru metode prin care autoritățile fiscale pot să identifice valoarea reală a unor produse sau servicii ce făceau obiectul unui contract de externalizare încheiat între societăți asociate. Problema la aceste patru metode este aceea că, la un moment dat, tot va fi necesară compararea a două contracte, cel încheiat între societățile din grup și unul încheiat între două societăți independente, doar că, în acest caz, nu există un contract cu care să poată fi comparat contractul analizat.

<sup>42</sup> Similitudinea produselor sau serviciilor se va analiza, în special, din perspectiva destinației lor, în sensul în care se va analiza dacă anumite produse sau servicii diferite pot să fie folosite în același mod de către utilizatorii lor.

<sup>43</sup> OCDE (2017), *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OECD Publishing, Paris, p. 101, [Online] <https://dx.doi.org/10.1787/tpg-2017-en>, consultat în 2.01.2020.

Prima metodă, intitulată *metoda prețului de revânzare*<sup>44</sup>, este întâlnită doar în cazul contractelor ce au ca obiect un bun, astfel, în cazul nostru, ar fi incident doar *outsourcing*-ul de produse. În cadrul acestei metode, autoritățile fiscale trebuie să plece de la prețul cu care un bun a fost vândut de către întreprinderea ce externalizează către o persoană independentă. Ulterior, autoritățile trebuie să stabilească care sunt cheltuielile pe care trebuie să și le acopere întreprinderea prin vânzarea bunului respectiv. Aceste cheltuieli cuprind prețul plătit către societatea din grup ce a preluat activitatea externalizată, precum și alte cheltuieli ulterioare. Din prețul de vânzare trebuie scăzute aceste cheltuieli și, totodată, trebuie scăzută inclusiv o sumă de bani ce reprezintă profitul obținut. Suma datorată către societatea din grup este cunoscută și, aplicând acest sistem, există posibilitatea ca această diferență să fie negativă. Dacă acest lucru se întâmplă, rezultă de aici că prețul plătit către societatea din grup este unul disproporționat cu valoarea bunurilor produse de către aceasta și a existat un transfer al profitului către aceasta<sup>45</sup>.

A doua metodă, denumită *metoda cost-plus*<sup>46</sup>, presupune analiza numai a contractului încheiat între întreprinderile din cadrul grupului. Astfel, autoritățile fiscale trebuie să înceapă prin a stabili cheltuielile pe care le-ar avea întreprinderea ce preia activitatea externalizată. La aceste cheltuieli, pot fi adăugate și alte sume, acestea reprezentând profitul obținut de acea societate. Sumele obținute trebuie comparate cu sumele primite, potrivit contractului de externalizare. Dacă valorile obținute sunt apropiate, nu se pune problema unor practici prin care societățile își transferă profitul una alteia. În schimb, dacă există o diferență semnificativă, cel mai probabil întreprinderile au apelat la acel contract pentru a-și transfera profitul<sup>47</sup>.

A treia metodă, *metoda marjei nete*<sup>48</sup>, presupune analiza profitului obținut. Astfel, ea se aseamănă cu metoda folosită atunci când există contracte asemănătoare încheiate între părți independente. În acest caz, va fi comparat profitul obținut de către întreprinderea ce externalizează o activitate către o societate asociată cu profitul obținut de o altă întreprindere ce apelează la o societate independentă. Doar că, pentru a putea fi folosită această metodă este necesar să existe contracte asemănătoare de externalizare și, din moment ce ele există, poate ar fi mai benefică analiza prețurilor de transfer, nu a profitului obținut<sup>49</sup>.

<sup>44</sup> I.M. Costea, *Optimizarea fiscală*, Editura C.H. Beck, București, 2011, p. 148.

<sup>45</sup> OCDE (2017), *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OECD Publishing, Paris, p. 106, [Online] <https://dx.doi.org/10.1787/tpg-2017-en>, consultat în 2.01.2020.

<sup>46</sup> I.M. Costea, *op. cit.*, p. 146.

<sup>47</sup> OCDE (2017), *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OECD Publishing, Paris, p. 111, [Online] <https://dx.doi.org/10.1787/tpg-2017-en>, consultat în 2.01.2020.

<sup>48</sup> I.M. Costea, *op. cit.*, p. 149.

<sup>49</sup> OCDE (2017), *OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations 2017*, OECD Publishing, Paris, p. 117, [Online] <https://dx.doi.org/>

Ultima metodă propusă de OCDE, denumită *metoda împărțirii profitului*<sup>50</sup>, are în vedere tot profitul obținut de către întreprinderi. Diferența față de metoda anterioară este dată de faptul că, apelând la această metodă, profitul obținut trebuie împărțit pentru fiecare societate din cadrul grupului ce a contribuit la produsul final. Metoda actuală nu se referă doar la alocarea profitului, astfel, pe lângă profit, trebuie avute în vedere și situațiile în care pierderile vor fi astfel alocate. Se poate observa că această metodă e mai ușor de aplicat în cadrul *outsourcing*-ului de produse decât în cadrul *outsourcing*-ului de servicii. Profitul trebuie împărțit raportat la valoarea adusă produsului final de către fiecare societate din cadrul grupului în parte, exact ca atunci când fiecare dintre aceste societăți ar fi fost independentă<sup>51</sup>.

Această metodă este benefică în cazurile în care fiecare societate aduce un plus de valoare produsului prin activitatea sa<sup>52</sup>. Din perspectiva aplicării, această metodă, la o primă vedere, pare mai benefică, deoarece se bazează mai puțin pe informațiile provenite de la întreprinderi independente, spre deosebire de unele metode anterioare. Cu toate acestea, pentru autoritățile fiscale poate fi destul de dificil să stabilească ce contribuție a avut fiecare societate în parte. Din acest punct de vedere, nu pot exista reguli general valabile, alocarea profitului trebuie să aibă loc de la caz la caz, în funcție de situațiile concrete. Pentru a determina contribuția efectivă a fiecărei întreprinderi în parte, autoritățile financiare pot apela la datele contabile ale societăților. Se poate observa că această metodă este una destul de dificil de pus în practică, din cauza lipsei de informații și a particularității fiecărui caz în parte<sup>53</sup>.

Concluzionând, metoda aplicată trebuie stabilită de la caz la caz, în funcție de particularitățile fiecărei situații. În cazul în care există un element de referință (o operațiune asemănătoare între două întreprinderi independente), cel mai ușor este raportarea la acesta. În cazul lipsei unui element de referință, trebuie folosită una din cele patru metode analizate anterior.

#### 2.1.4. Acțiunea 3

OCDE urmărește, prin acțiunea nr. 3, crearea unui sistem normativ uniform cu privire la întreprinderile străine controlate de către o societate mamă

---

10.1787/tpg-2017-en, consultat în 2.01.2020.

<sup>50</sup> I.M. Costea, *op. cit.*, p. 149.

<sup>51</sup> OCDE (2018), *Revised Guidance on the Application of the Transactional Profit Split Method: Inclusive Framework on BEPS: Action 10*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Paris, p. 11, [Online] [www.oecd.org/tax/beps/revised-guidance-on-the-application-of-the-transactional-profit-split-method-beps-action-10.pdf](http://www.oecd.org/tax/beps/revised-guidance-on-the-application-of-the-transactional-profit-split-method-beps-action-10.pdf), consultat în 3.01.2020.

<sup>52</sup> Activitatea de externalizare se încadrează în această categorie.

<sup>53</sup> OCDE (2018), *Revised Guidance on the Application of the Transactional Profit Split Method: Inclusive Framework on BEPS: Action 10*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Paris, p. 21, [Online] [www.oecd.org/tax/beps/revised-guidance-on-the-application-of-the-transactional-profit-split-method-beps-action-10.pdf](http://www.oecd.org/tax/beps/revised-guidance-on-the-application-of-the-transactional-profit-split-method-beps-action-10.pdf), consultat în 3.01.2020.



situată într-un alt stat. Astfel, nu toate legislațiile naționale au norme prin intermediul cărora sunt reglementate raporturile juridice ce apar în legătură întreprinderile străine controlate. Totodată, în unele state, deși sunt reglementate aceste situații, normele naționale nu împiedică și practicile grupurilor de societăți prin care acestea își transferă profitul una alteia. Prin intermediul acțiunii nr. 3, OCDE va propune o serie de recomandări pe care statele le pot avea în vedere în procesul legislativ național<sup>54</sup>.

Acțiunea nr. 3 este relevantă din perspectiva prezentului studiu deoarece, contractele fictive de *outsourcing* pot apărea doar în cadrul externalizării intra-grup. Astfel, este important de stabilit ce contracte de externalizare sunt încheiate între societăți asociate și, din această perspectivă, ar fi benefică existența unor norme uniforme în ceea ce privește întreprinderile străine din cadrul unui grup transnațional de societăți.

### 2.1.5. Acțiunea 13

Prin intermediul acestei acțiuni, OCDE urmărește să ofere statelor o serie de recomandări, cu ajutorul cărora acestea să poată obține informațiile relevante cu privire la societățile multinaționale ce își desfășoară activitatea pe teritoriul lor. Sunt vizate doar grupurile de societăți ale căror venituri totale au depășit suma de 750 de milioane de euro pentru anul fiscal precedent. Informațiile trebuie transmise pentru toate statele în care o societate din cadrul grupului își desfășoară activitatea. Se creează astfel o obligație în sarcina întreprinderilor de a informa autoritățile naționale cu privire la activitatea pe care acestea o desfășoară pe teritoriul statelor respective<sup>55</sup>.

Societatea mamă, ce controlează celelalte întreprinderi din grup, trebuie să depună informațiile necesare la autoritatea fiscală națională din statul în care aceasta își are reședința din punct de vedere fiscal. Documentul depus de către societatea mamă trebuie să conțină informații cu privire la toate societățile din cadrul grupului. În această categorie pot fi incluse date cu privire la veniturile încasate, cheltuielile suportate, contractele încheiate între societăți din grup, precum și bunurile deținute. Ulterior, autoritățile fiscale care au primit acel document sunt obligate să comunice datele și către autoritățile fiscale din statele în care se află societăți din acel grup<sup>56</sup>.

Totodată, există anumite situații în care fiecare societate din cadrul grupului este obligată să transmită informații către autoritățile fiscale din statul în care acestea își desfășoară activitatea. Aceste informații au legătură doar cu activitatea respectivelor societăți în acele state și vor fi transmise atunci când, fie societatea

---

<sup>54</sup> OCDE (2015), *Designing Effective Controlled Foreign Company Rules, Action 3 – 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Paris, p. 11, [Online] <https://dx.doi.org/10.1787/9789264241152-en>, consultat în 8.01.2020.

<sup>55</sup> OCDE (2017), *BEPS Action 13 on Country-by-Country Reporting – Peer Review Documents*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD, Paris, p. 11, [Online] <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-action-13-on-country-by-country-reporting-peer-review-documents.pdf>, consultat în 8.01.2020.

<sup>56</sup> *Ibidem*.

mamă nu are obligația de a transmite acele informații, fie când, din cauza unor motive, informațiile nu pot fi transmise de la o autoritate la alta<sup>57</sup>.

Acțiunea nr. 13 este importantă deoarece, fără acest schimb de informații, autorităților fiscale le-ar fi mai dificil să aibă o evidență a tuturor operațiunilor unor societăți dintr-un grup. Dar, în același timp, această acțiune presupune și o colaborare între autoritățile mai multor state, informațiile vor fi transmise în urma unui acord internațional încheiat între statele în cauză, existând, astfel, posibilitatea ca acestea să nu colaboreze în așa fel încât acțiunea să fie și eficientă<sup>58</sup>.

## 2.2. Arm's length principle (ALP)

*Principiul contractelor încheiate pe picior de egalitate* presupune că prețul de transfer trebuie să fie același indiferent dacă persoanele între care a fost încheiat un contract sunt asociate sau independente. Acest principiu are ca principal scop împiedicarea grupurilor transnaționale de societăți din a-și transfera profitul una alteia prin intermediul contractelor încheiate intra-grup<sup>59</sup>.

Acest principiu vizează prețurile de transfer folosite în cadrul contractelor încheiate între societăți asociate. Astfel, se poate spune că OCDE, atunci când a redactat planul de acțiune BEPS, a avut în vedere *principiul contractelor încheiate pe picior de egalitate* atunci când a analizat acțiunile 8-10, aceste acțiuni făcând referire la prețurile de transfer. Din acest punct de vedere, principiul a fost analizat, în mod indirect, în secțiunea anterioară.

*ALP* este întâlnit în art. 9 din modelul de tratat propus de către OCDE<sup>60</sup>. În esență, acest principiu prevede că veniturile obținute de o întreprindere prin intermediul contractelor încheiate cu întreprinderi asociate acesteia trebuie să fie aceleași cu veniturile obținute de o întreprindere ce a încheiat contracte cu persoane independente. Contractele în cauză trebuie să fie încheiate în situații asemănătoare, pentru a se putea face o comparație justă. Cu alte cuvinte, prin aplicarea *ALP*, autoritățile fiscale vor determina baza impozabilă a unei întreprinderi ce a obținut veniturile respective în urma colaborării cu societăți asociate, ca și când acele contracte ar fi fost încheiate între societăți independente<sup>61</sup>.

Astfel, se poate observa că prin intermediul *ALP* se creează un standard în ceea ce privește prețurile de transfer folosite în cadrul contractelor intra-grup.

<sup>57</sup> OCDE (2019), *Guidance on the Implementation of Country-by-Country Reporting – BEPS Action 13*, OECD, Paris, p. 31, [Online] <https://www.oecd.org/ctp/guidance-on-the-implementation-of-country-by-country-reporting-beps-action-13.pdf>, consultat în 9.01.2020.

<sup>58</sup> Y. Brauner, *op. cit.*, p. 104.

<sup>59</sup> I. Grinberg, *op. cit.*, p. 17.

<sup>60</sup> OCDE (2017), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, OECD Publishing, p. 226, [Online] [https://doi.org/10.1787/mtc\\_cond-2017-en](https://doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en), consultat în 13.01.2020.

<sup>61</sup> M. Brem, T. Tucha, *On Transfer Pricing: Conceptual Thoughts on the Nature of the Multinational Firm*, în IIMA Working Paper, nr. 2005-11-03, p. 3.

Prin raportarea unui preț de transfer la criteriile *ALP* se va stabili dacă acel preț ar fi fost sau nu utilizat dacă părțile erau independente. Pentru a se stabili dacă un preț întâlnit în cadrul unui contract de externalizare încheiat între întreprinderi asociate îndeplinește criteriile *ALP*, vor putea fi folosite metodele analizate în secțiunea anterioară.

### **Concluzii**

Odată cu trecerea timpului și cu transformarea economiilor naționale, raportul de putere dintre state și grupurile transnaționale de societăți a început să se încline în favoarea acestora din urmă. Astfel, din cauza faptului că grupurile de societăți au suficientă putere economică, statele au devenit dependente de activitatea acestora pe teritoriul lor. Având în vedere această situație, unele state au început să aibă politici fiscale prin intermediul cărora se urmărea atragerea investitorilor străini. În acest context, era de așteptat ca unele societăți să își transfere profitul către alte societăți asociate ce erau stabilite pe teritoriul unor state cu un regim fiscal permisiv. Una din metodele prin care întreprinderile pot realiza acest lucru este încheierea de contracte de externalizare intra-grup.

Prin planul de acțiune împotriva BEPS, OCDE urmărește crearea unor reguli uniforme la nivel național pentru a combate practicile întreprinderilor prin care acestea își transferă una alteia profitul în cadrul grupului. Acțiunile propuse de către OCDE sunt norme *soft law*, dar, chiar și așa, ele sunt utile din două puncte de vedere. În primul rând, normele *soft law* au rolul de a oferi soluții normative în domeniile în care statele sunt reticente să adopte norme cu caracter imperativ. În al doilea rând, planul de acțiune propus de către OCDE a fost cerut în prealabil de către state și, astfel, este normal ca aceste state să țină cont de recomandările oferite de către OCDE.

Concluzionând, considerăm că statele, prin intermediul normelor pe care le adoptă la nivel național, nu trebuie să îngreuneze schimburile economice care pot apărea între întreprinderi din țări diferite. Statele trebuie să ia măsurile necesare pentru a exista o mult mai bună verificare a tuturor contractelor încheiate între societăți asociate, pentru ca situațiile în care acestea își transferă profitul una alteia să fie din ce în ce mai puține.

