

NECESITATEA ARMONIZARII REGLEMENTARII ROMANEȘTI PRIVIND PRETURILE DE TRANSFER CU REGLEMENTARILE EUROPENE

CONF. UNIV. DR. ADRIANA TIRON TUDOR

*Universitatea Babeș Bolyai, Facultatea de Științe Economice și Gestiunea Afacerilor,
Cluj Napoca, str. Th. Mihaly, nr. 58-60, 0744779494, tiron@econ.ubbcluj.ro*

Rezumat: Transfer pricing, like intercompany pricing arrangements between related business entities is a topic of interest for Romania, a next EU member for the following reasons:

- the novelty of topics, less companies practice, experience
- inexistence of control and guideline from tax authorities
- the EU commission requirement for compliance with EU regulations in this field

Introducere

În ultima perioadă asistăm la o creștere rapidă ca volum și complexitate a tranzacțiilor intragrup dintre societățile membre ale grupurilor internaționale, tranzacții ce de cele mai multe ori au caracter internațional. Datorită valorii impresionante, în continuă creștere a acestor tranzacții între părți afiliate, autoritățile fiscale naționale sunt preocupate constant de impozitarea lor. Fiecare administrație fiscală națională are elaborate o serie de solicitări specifice de informații privind tranzacții dintre părți afiliate, ce sunt destul de stufoase, complicate diferite de la stat la stat iar completarea lor solicită un consum mare de timp.

O relație cu o parte afiliată poate influența rezultatul și poziția financiară a entității. Părțile afiliate pot intra în tranzacții în care părți care nu sunt afiliate nu ar intra. De exemplu, o entitate care vinde bunuri societății sale mamă la preț de cost ar putea să nu vândă în aceeași termeni unui alt client. De asemenea, tranzacțiile între părți afiliate ar putea să nu fie făcute la aceleași valori ca cele dintre părți neafiliate.

Definirea părților afiliate

Codul fiscal⁵² definește persoane afiliate ca fiind o persoană afiliată cu altă persoană, dacă relația dintre ele este definită de cel puțin unul dintre următoarele cazuri:

- a) o persoană fizică este afiliată cu altă persoană fizică, dacă acestea sunt rude până la gradul al III-lea inclusiv;
- b) o persoană fizică este afiliată cu o persoană juridică dacă persoana fizică deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot deținute la persoana juridică ori dacă controlează în mod efectiv persoana juridică;
- c) o persoană juridică este afiliată cu altă persoană juridică dacă cel puțin:

⁵² Legea nr.571/2003 privind Codul Fiscal republicată și modificată

- (i) prima persoană juridică deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot la cealaltă persoană juridică ori dacă controlează persoana juridică;
- (ii) a doua persoană juridică deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot la prima persoană juridică;
- (iii) o persoană juridică terță deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot atât la prima persoană juridică, cât și la cea de-a doua.

Prețurile de transfer

Tranzacțiile cu părțile afiliate reprezintă o parte normală a comerțului și afacerilor. De exemplu, entitățile își desfășoară în mod frecvent o parte a activității prin intermediul filialelor, asocierilor în participație și a societăților asociate. În aceste cazuri, capacitatea unei entități de a afecta politicile financiare și de exploatare ale unei entități în care a investit se exercită prin intermediul controlului, controlului în comun sau a influenței semnificative.

În scopul optimizării fiscale, dar și în scopul atingerii anumitor obiective economice, firmele dintr-un grup obișnuiesc să realizeze între ele tranzacții la prețuri speciale și/sau în condiții speciale. Prețurile/condițiile speciale determină distorsionarea bazei de impozitare, și, în consecință, a taxelor și impozitelor datorate. Din acest motiv tranzacțiile "speciale" pot fi reconsiderate de către autoritățile fiscale, în vederea determinării taxelor și impozitelor ce ar trebui să revină fiecărei jurisdicții fiscale (fiecărui stat), presupunând că acestea s-ar fi efectuat în condiții de piață liberă. Prețurile de transfer se referă numai la tranzacțiile dintre două părți afiliate din state diferite.

OCDE, în art. 9 din Convenția model de evitare a dublei impunerii, consacră principiul deplinei concurențe, principiu ce reprezintă standardul în materie de prețuri de transfer, ce trebuie respectat de către multinaționalele din țările membre OCDE. Conform principiului deplinei concurențe: când condițiile stabilite sau impuse între două entități afiliate în relațiile lor comerciale sau financiare diferă de condițiile care s-ar fi stabilit între două entități independente, toate profiturile care ar fi revenit unei întreprinderi, dacă nu ar fi existat respectivele condiții, pot fi incluse în profiturile întreprinderii și impozitate ca atare.

În tranzacțiile încheiate între societăți independente, termenii comerciali și financiari sunt determinați de forțele pieței. În tranzacțiile încheiate între societăți din cadrul aceluiași grup, relațiile comerciale și financiare nu mai sunt determinate în mod direct de forțele de pe piață, deși adesea societățile caută să reflecte condițiile pieței în cadrul contractelor încheiate.

Când prețurile nu mai sunt determinate de piață, impozitele datorate de societăți în țara gazda sunt distorsionate. Ca urmare țările membre OCDE procedează la o ajustare a prețurilor de transfer în scopuri fiscale prin determinarea unor prețuri corecte de piață, care ar fi practicate între societăți independente, asigurând astfel respectarea principiului deplinei concurențe.

Prețurile de transfer devin un element din ce în ce mai complex al conformării și planificării fiscale în societățile transnaționale. Un număr tot mai mare de țări introduc reguli fiscale privind documentarea prețurilor de transfer și penalități substanțiale pentru neconformare.

Între societățile multinaționale și autoritățile fiscale există diferențe de abordare a prețurilor de transfer. Astfel societățile multinaționale văd sistemul prețurilor de transfer ca un mijloc de optimizare fiscală, în vederea creșterii profitului, realizării unor economii privind taxele, în timp ce autoritățile fiscale doresc să primească parte ce li se cuvine din profitul global al societății.

Reglementarea prețurilor de transfer în România

În România s-au făcut demersuri în vederea armonizării legislației naționale cu reglementările internaționale în privința tranzacțiilor cu părți afiliate și a prețurilor de transfer. Codul fiscal și normele metodologice de aplicare stipulează că la stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției. De asemenea, în cadrul unei tranzacții între persoane afiliate, autoritățile fiscale pot ajusta sume veniturii sau a cheltuielii oricăreia dintre persoane, după cum este necesar, pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau serviciilor furnizate în cadrul tranzacției.

În 2002⁵³, au fost publicate pentru prima dată reglementări românești ce cuprin referiri la părțile afiliate și prețurile de transfer, acesta fiind un prim pas către alinierea legislației din România la reglementările internaționale.

Referitor la raportarea tranzacțiilor încheiate cu părți afiliate, emitenții de valori mobiliare cotate sunt obligați să raporteze acele tranzacții care depășesc 50.000 euro. CNVM ar trebui să stabilească limite de raportare adaptate pentru fiecare emitent, cum ar fi societățile mari și băncile care prin natura lor se angajează într-un număr mare de operațiuni, ce depășesc aceste limite, inclusiv operațiuni în interiorul grupului.

În 2003-2004, BERD a evaluat legislația română privind conducerea corporativă în raport cu "Principiile Conducerii Corporative" publicate de OCDE. Rezultatul a demonstrat că legislația română în acest domeniu are "un nivel scăzut de conformare" cu principiile OCDE. Printre problemele sesizate se menționează următoarele: tranzacțiile majore nu fac obiectul unor proceduri specifice de aprobare, iar tranzacțiile încheiate între părți afiliate nu sunt suficient reglementate.

Metodele recomandate a se aplica pentru recalcularea prețului tranzacțiilor preluate din ghidul OECD sunt:

- a) metoda comparării prețurilor, prin care prețul de piață se stabilește pe baza prețurilor plătite altor persoane care vând bunuri sau servicii comparabile către persoane independente;
- b) metoda cost-plus, prin care prețul de piață se stabilește pe baza costurilor bunului sau serviciului asigurat prin tranzacție, majorat cu marja de profit corespunzătoare;

⁵³ Legea 414/2002 - Legea privind impozitul pe profit, publicată în M.Of 456/27.06.2002.

- c) metoda prețului de revânzare, prin care prețul de piață se stabilește pe baza prețului de revânzare al bunului sau serviciului vândut unei persoane independente, diminuat cu cheltuiala cu vânzarea, alte cheltuieli ale contribuabilului și o marjă de profit;
- d) orice altă metodă recunoscută în liniile directoare privind prețurile de transfer emise de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică.

În același act normativ se avansează, destul de timid, niște propuneri în legătură cu modalitatea de alegere a unei metode sau a alteia.

Reglementările fiscale românești privind părțile afiliate și prețurile de transfer sunt insuficiente. Metodele enumerate mai sus au în spatele lor proceduri de lucru deosebit de complexe, care solicită experți și surse de informare de cea mai bună calitate. În esență, toate metodele își propun același lucru - de a determina prețul "corect" al unor tranzacții despre care există suspiciunea că s-au derulat în condiții și/sau la prețuri speciale.

Codul fiscal amintește destul de vag despre "Procedurile amiabile" existente între state și cuprinse în convențiile de evitare a dublei impuneri. Reconsiderarea tranzacțiilor într-un stat nu se poate face în mod unilateral, fără notificarea și colaborarea cu statul implicat fiscal în operațiunea în cauză, deoarece veniturile realizate în urma tranzacției au fost taxate în ambele state conform legislației lor fiscale și, după caz, conform convențiilor de evitare a dublei impuneri aplicabile în acest caz. În general, se recunoaște dreptul unui stat de a-și recupera taxele care i se cuvin și cu atât mai mult atunci când este vorba de tranzacții efectuate cu persoane rezidente în jurisdicții fiscale mai favorabile (paradisuri fiscale). Dar, chiar și în aceste condiții, trebuie să se țină seama că veniturile grupului de firme au fost taxate în ansamblul lor și ca orice taxe solicitate suplimentar de către o jurisdicție fiscală ca urmare a reconsiderării unor tranzacții vor determina o dubla impunere a veniturilor puse în discuție (reconsiderate din punct de vedere fiscal).

În acest sens, la nivel internațional se promovează încheierea unor acorduri prin care să se recunoască atât dreptul statelor de a-și încasa taxele care li se cuvin, cât și dreptul societăților (grupurilor de societăți) de a fi taxate echitabil. Legislația românească este, prin modul în care este formulată, destul de departe de un astfel de acord. În mod normal, impozitarea trebuie să fie asemenea principiului vaselor comunicante; dacă baza impozabilă crește într-un anumit stat, ea ar trebui să se reducă în mod corespunzător în celălalt stat. Modalitatea de alocare a profiturilor impozabile trebuie să fie echitabilă și să fie recunoscută de către toate jurisdicțiile fiscale implicate, alături, evident, de persoanele ale căror venituri/profituri sunt în discuție.

Reglementări Europene privind prețurile de transfer

În iunie 2006, Consiliul de Miniștri ai UE a adoptat Codul de conduită elaborate de către Forumul European privind Prețurile de Transfer, elaborat pe baza Ghidul OCDE privind prețurile de transfer. Codul are ca obiectiv standardizarea documentației pe care societățile europene multinaționale trebuie să le furnizeze autorităților fiscale cu privire la prețul la care realizează tranzacțiile intragrup transnaționale.

Statele membre UE sunt obligate să transpună integral Codul de conduită privind prețurile de transfer în legislația națională și de asemenea să-și ajusteze practicile administrative. Societățile multinaționale sunt principalii beneficiari ai acestor reglementări, prin reducerea

riscului dublei impuneri și a sancțiunilor legate de prezentarea documentației de fundamentare a prețurilor de transfer. De asemenea prin creșterea transparenței prețurilor de transfer în cadrul grupurilor, sarcina administratorilor fiscali este mult ușurată.

Preluarea reglementărilor europene în legislația românească

În prezent marea majoritate a societăților românești nu au o documentație solidă, standardizată privind determinarea prețurilor de transfer. Numai societățile ce fac parte din grupuri internațional au anumite elemente de fundamentare a prețului de transfer. În lipsa unor norme metodologice, la baza elaborării documentației standard privind prețurile de transfer trebuie să stea ghidul OCDE ce este tradus în limba română. Informațiile standard ce trebuie să facă parte dintr-o documentație privind prețurile de transfer cuprind: un istoric al societății, produselor și pieței pe care activează, informații privind sectorul de activitate și mediul economic, prezentarea activității, structura juridică și organizațională, analiza funcțională, metode utilizate de determinare a prețurilor de transfer, descrierea etaloanelor cu care s-a realizat compararea prețurilor, descrierea și caracterizarea tranzacțiilor intercompanii, analiza economică și financiară, contractele încheiate cu părțile afiliate. Agenția Națională de Administrare Fiscală, este preocupată de îmbunătățirea activității de control fiscal companiile multinaționale, în acest sens elaborându-se un ghid de control al prețurilor de transferi pentru inspectorii fiscali. La recomandarea DG Impozitare din cadrul Comisei Europene, ANAF⁵⁴ face eforturi în vederea asimilării și aplicării tehnicilor de control al prețurilor de transfer. În acest sens experții olandezi, beneficiari ai bazei de date "AMADEUS", care conține informații standardizate despre mai mult de 7 milioane de contribuabili din Europa (dintre care 450.000 din România), au pus la dispoziția ANAF o listă de 350 mari contribuabili români cu risc ridicat de apariție a problemelor legate de prețurile de transfer. De asemenea, a fost pusă la dispoziția ANAF o versiune de încercare a acestei baze de date, pentru a analiza posibilitățile de utilizare în analiza de risc.

Prin OGR 35/2006⁵⁵ pentru modificarea și completarea Codului de Procedură Fiscală se instituie obligativitatea întocmirii Dosarului prețurilor de transfer pentru contribuabilii care desfășoară tranzacții cu persoane afiliate; Dosarul trebuie prezentat la solicitarea organului fiscal competent, în termenul stabilit de acesta. Conținutul dosarului prețurilor de transfer va fi aprobat prin ordin al președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală. Prin aceeași reglementare se instituie și procedura acordului de preț în avans, act administrativ emis de ANAF în vederea soluționării cererii contribuabililor, referitoare la stabilirea condițiilor și modalităților în care urmează să fie determinate, pe parcursul unei perioade fixe, prețurile de transfer, în cazul tranzacțiilor efectuate între persoane afiliate, astfel cum sunt definite în Codul fiscal.

Bibliografia:

1. Anson, W., Aha C – How to make transfer pricing work for IP and intangible, International Tax Review, December 2004
2. Commission Communication ([COM/2005/543](#) of 7/11/2005) on the work of the EU Joint Transfer Pricing Forum on transfer pricing documentation for associated enterprises in the EU and proposal for a Code of Conduct on transfer pricing documentation for associated enterprises in the EU Report on the

⁵⁴ www.mfinante.ro

⁵⁵ OGR 35/2006 pentru modificarea și completarea Codului de Procedură Fiscală, M. Of. 675/ 2006

Activities of the EU Joint Transfer Pricing Forum in the Field of Documentation Requirements

3. Ernst & Young- Transfer Pricing Global Reference Guide, 2004
4. Feinschreiber, R – Transfer pricing methods: An applications Guide, Wiley, 2004
5. Harris, S (KPMG) The path to resolving transfer pricing conflict, International Tax Review, July 2004
6. OCDE – Transfer pricing Guidelines for Multinational enterprises and tax administration 2001