

Prețurile de transfer

Impactul noilor reglementări



Manuela Licu

Manager

Taxhouse

manuela.licu@taxhouse.ro

Prețurile de transfer nu fac obiectul unei științe exacte și, în consecință, determinarea acestora este o problemă subiectivă, ce poate da naștere la interpretări diferite din partea autorităților fiscale.

Termenul „prețuri de transfer” este folosit în cazul tranzacțiilor efectuate între persoane afiliate, acele tranzacții care nu sunt supuse exclusiv regulilor pieței libere și, în consecință, pot fi influențate și de alți factori subiectivi, cum ar fi politica grupului de companii în ceea ce privește minimizarea costului fiscal la nivelul grupului

Prețul de transfer este prețul la care o persoană (fizică sau juridică) transferă bunuri – corporale și necorporale (de exemplu, know-how, mărci comerciale) - și servicii către o persoană afiliată. Tranzacțiile între persoane afiliate trebuie să fie rea-

- **Ce** înseamnă prețurile de transfer sau „transfer pricing”-ul, așa cum este cel mai adesea întâlnită în practică noțiunea?
- **Pe cine** afectează?
- **Care** sunt riscurile?
- **Ce** ar trebui să facem pentru a ne proteja?

lizate pe baza principiului valorii de piață – „the arm’s length principle”, așa cum este întâlnit în literatura de specialitate – fără a fi influențate de relația de „înrudire” dintre ele.

De multe ori, însă, condițiile pieței nu pot fi redată în totalitate deoarece este posibil ca tranzacții de natura celor efectuate de persoane afiliate să nu fie încheiate în situația în care ar fi vorba de societăți independente, și asta datorită chiar obiectului tranzacției. Un exemplu în acest sens ar fi vânzarea de ac-

exactitate la momentul încheierii tranzacției este redusă.

Conform prevederilor Codului fiscal, autoritățile fiscale pot să reconsidere prețurile de transfer și, în consecință, să ajusteze veniturile sau cheltuielile oricăreia dintre persoanele afiliate implicate într-o tranzacție dacă prețul la care tranzacția respectivă a fost efectuată nu este un preț de piață, respectiv prețul la care tranzacția ar fi fost încheiată în aceleași condiții sau în condiții similare de către persoane independente.

Rezultatul acestor ajustări poate conduce la cheltuieli cu impozitul pe profit suplimentare față de obligația declarată de contribuabil – în cazul în care, din aplicarea principiului pieței libere, autoritățile fiscale ajung la concluzia că venitul recunoscut de către contribuabil este mai mic decât cel care ar fi trebuit recunoscut sau dacă cheltuielile recunoscute sunt mai mari decât cele care ar fi trebuit recunoscute – respectiv la o obligație cu impozitul pe profit mai mică decât cea declarată inițial, în condițiile în care situația s-ar prezenta contrar (venit recu-

tive fixe necorporale - de exemplu, brevete, mărci de comerț, mărci de fabrică; în acest caz, probabilitatea ca o persoană independentă să renunțe în favoarea unei alte persoane independente la niște beneficii viitoare ce nu pot fi cuantificate cu

noscut mai mare decât cel care ar fi trebuit recunoscut sau cheltuieli recunoscute mai mici decât cele care ar fi trebuit recunoscute).

confruntă. Aceasta deoarece nerespectarea principiului valorii de piață va afecta sarcina fiscală la nivelul grupului.

jate de entitățile afiliate implicate în tranzacție, cum ar fi echipamentele, folosirea de active fixe necorporale s.a.

Ajustările veniturilor și cheltuielilor efectuate de autoritățile fiscale prin aplicarea prevederilor privind prețurile de transfer sunt efectuate exclusiv pentru scopuri fiscale, fără a afecta situațiile financiare ale persoanelor afiliate

Conform Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal, tranzacțiile încheiate între persoane juridice române nu fac obiectul ajustării de către autoritățile fiscale, ci doar cele încheiate de persoane juridice române cu persoanele afiliate nerezidente, precum și cu persoane fizice române.

Stabilirea prețurilor de transfer

În contextul comerțului mondial actual, când tendința de globalizare a economiei se manifestă în mod vizibil implicând extinderea multinaționalelor în din ce în ce mai multe țări și apariția societăților transnaționale, ponderea în comerțul internațional al tranzacțiilor desfășurate de acestea, și mai ales a tranzacțiilor intra-group, înregistrează o creștere semnificativă în ultima perioadă. Problema prețurilor de transfer este una complexă atât pentru autoritățile fiscale, cât și pentru societățile multinaționale, ea evidențiindu-se a fi cea mai importantă problemă fiscală actuală cu care acestea se

Stabilirea prețurilor de transfer se face, **în termeni generali**, prin comparare cu prețurile pe care persoane independente aflate în condiții comparabile le-ar agreea pentru tranzacții comparabile. Pentru a efectua comparația, contribuabilii vor trebui să estimeze dacă există diferențe semnificative față de tranzacțiile sau persoanele comparabile și, în cazul în care acestea există, să ajusteze în consecință prețurile de transfer pe baza unei **analize funcționale**.

Realizarea analizei funcționale are ca scop identificarea și compararea activităților și responsabilităților asumate sau care ar putea

Deși Codul fiscal și Normele metodologice de aplicare lasă la latitudinea contribuabilului aplicarea celei mai apropiate dintre metodele prezentate în casetă, Ordinul nr. 222/2008 al Președintelui ANAF, privind conținutul dosarului prețurilor de transfer, precizează că aplicarea oricăror altor metode decât cele tradiționale, precum și aplicarea oricărei metode decât cea a comparării prețurilor va trebui să fie justificată de către contribuabil.

Prevederile privind obligația contribuabililor de a determina prețurile de transfer pe baza metodelor prezentate există încă din 1999, însă trimiterea la aplicarea prevederilor Liniilor Directoare privind prețurile de transfer emise de OCDE la alegerea metodei de determinare a prețurilor de transfer a fost introdusă în 2003, odată cu apariția Codului fiscal.

În ceea ce privește cerința pri-

Riscurile la care contribuabilii români se supun în cazul în care nu respectă prevederile privind prețurile de transfer cuprind atât plata unor datorii suplimentare cu impozitul pe profit și a penalităților de întârziere aferente, cât și plata unei amenzi ce variază între 12.000 lei și 14.000 lei

fi asumate de către entitățile independente și de către entitățile afiliate. În vederea realizării analizei funcționale, un element important îl reprezintă structura și organizarea grupului. De asemenea, analiza funcțională va fi realizată prin referire la următoarele aspecte:

- importanța economică a funcțiilor îndeplinite de fiecare persoană afiliată în tranzacțiile respective;
- împărțirea riscurilor și a responsabilităților între persoanele afiliate implicate în tranzacție, întrucât un risc mărit asumat va trebui remunerat ca atare;
- volumul, tipul și natura activelor angajate sau care vor fi anga-

vind pregătirea dosarului prețurilor de transfer, aceasta există din 2006, odată cu publicarea O.G. nr. 35/2006 pentru modificarea și completarea Codului de Procedură Fiscală. Totuși, prevederile privind conținutul specific al dosarului prețurilor de transfer au apărut abia în februarie 2008, prin publicarea Ordinul nr. 222/2008 al Președintelui ANAF.

Pentru a preîntâmpina efectele negative ale nerespecării prevederilor privind prețurile de transfer, contribuabilii se pot "proteja" atât prin obținerea de *acorduri de preț în avans*, precum și prin *pregătirea dosarului prețurilor de transfer* care

Metode de determinare a prețurilor de transfer

Următoarele metode sunt recunoscute de Liniile Directoare privind prețurile de transfer emise de OCDE:

- Metoda comparării prețurilor;
- Metoda cost-plus;
- Metoda prețului de revânzare;
- Metoda împărțirii profiturilor;
- Metoda marjei nete.

să justifice aplicarea principiului prețului de piață la stabilirea prețurilor tranzacțiilor efectuate cu persoane juridice nerezidente.

Acordul de preț în avans

“Acordul de preț în avans este actul administrativ emis de Agenția Națională de Administrare Fiscală în vederea soluționării unei cereri a contribuabilului, referitoare la stabilirea condițiilor și modalităților în care urmează să fie determinate, pe parcursul unei perioade fixe, prețurile de transfer, în cazul tranzacțiilor

nivelul prețului de piață. Procedura privind emiterea unui acord de preț în avans a fost aprobată prin HG 529/2007.

Din punct de vedere procedural, pentru obținerea unui acord de preț în avans contribuabilii vor trebui să depună o cerere în acest sens însoțită de documentația aferentă tranzacției/tranzacțiilor pentru care se solicită emiterea acordului.

Documentația pe care contribuabilul care aplică pentru emiterea unui acord de preț în avans trebuie să conțină o serie de informații, așa cum sunt prevăzute în Procedura

lei a 15.000 Euro în cazul marilor contribuabili și a celorlalți contribuabili dacă valoarea consolidată a tranzacțiilor subiect al acordului depășește suma de 4 milioane Euro, respectiv a unei taxe reprezentând echivalentul în lei a 6.000 euro în cazul celorlalți contribuabili.

Contribuabilul titular al unui acord de preț în avans are obligația depunerii, în termenul de depunere a situațiilor financiare anuale, la autoritatea fiscală care a emis acordul, a unui raport anual privind modul de realizare a termenilor și condițiilor acordului. Nerespectarea acestei obligații duce la anularea acordului de preț în avans obținut.

Contribuabilii care au obținut un acord de preț în avans emis de autoritățile fiscale competente din România nu mai au obligația pregătirii dosarului prețurilor de transfer

efectuate între persoane afiliate, astfel cum sunt definite în Codul fiscal.”

Acordurile de preț în avans pot fi unilaterale – caz în care este emis de autoritățile fiscale dintr-un singur stat, bilaterale sau multilaterale – în cazul în care acordul este emis în comun de două, respectiv mai multe autorități fiscale din jurisdicții fiscale diferite.

Avantajul obținerii unui acord de preț în avans este acela că el este opozabil și obligatoriu față de autoritățile fiscale atât timp cât termenii și condițiile acordului respectiv sunt respectate de către contribuabil. Acordul de preț în avans poate fi emis pe o perioadă de până la 5 ani sau chiar pe perioade mai lungi în cazul în care tranzațiile sunt desfășurate în baza unor contracte pe termen lung. Contribuabilii pot cere modificarea acordului, în sensul prelungirii valabilității acestuia, extinderii sau revizuirii.

Obținerea unui acord de preț în avans are menirea de a preîntâmpina eventualele ajustări ale autorităților fiscale prin obținerea acordului autorității fiscale competente că metoda de determinare a prețului tranzacției/tranzacțiilor pe care contribuabilul urmează să o/le desfășoare cu persoane afiliate este la

aprobată prin H.G. nr. 529/2007, inclusiv informații privind politica prețurilor de transfer din cadrul grupului din care contribuabilul face parte, descrierea funcțiilor și riscurilor asumate, analiza comparativă, descrierea metodologiei de prețuri de transfer propuse.

Emiterea unui acord de preț în avans este condiționată și de plata unei taxe reprezentând echivalentul în lei a 20.000 Euro pentru mari contribuabili, precum și pentru celelalte categorii de contribuabili în cazul în care valoarea consolidată a tranzacțiilor pentru care se solicită

Dosarul prețurilor de transfer trebuie întocmit de către contribuabilii care desfășoară tranzacții cu societăți afiliate și prezentat organelor fiscale la solicitarea acestora, care va fi formulată în scris pe parcursul desfășurării inspecției fiscale generale sau parțiale

emiterea acordului depășește echivalentul a 4 milioane Euro, respectiv a unei taxe reprezentând echivalentul în lei a 10.000 Euro de către ceilalți contribuabili. Modificarea acordului de preț în avans la cererea contribuabilului este, de asemenea, condiționată de plata unui tarif reprezentând echivalentul în

Reglementările legale privind conținutul specific al dosarului privind prețurile de transfer ce trebuie întocmit de către contribuabili, așa cum este prevăzut de Codul de Procedură Fiscală, sunt reprezentate de Ordinul nr. 222/2008 al Președintelui ANAF și publicat în M.Of. nr. 129/19 februarie 2008.

Merită menționat faptul că cerințele legislației interne privind conținutul dosarului prețurilor de transfer sunt conforme cu prevederile Codului de conduită privind documentația prețurilor de transfer pentru întreprinderile asociate din Uniunea Europeană (publicat în Jur-

nalul Oficial al Uniunii Europene nr. C176/1 din 28 iulie 2006), care și completează prevederile Ordinului nr. 222/2008. De asemenea, Ordinul nr. 222/2008 se completează și cu Liniile directoare privind prețurile de transfer emise de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică.

Conținutul dosarului prețurilor de transfer

1. Informații despre grup

- Structura organizatorică a grupului, legală și operațională
- Descrierea generală a activității grupului, strategia de afaceri, inclusiv schimbările din strategia de afaceri față de anul fiscal precedent
- Descrierea și implementarea aplicării metodologiei privind prețurile de transfer în cadrul grupului, dacă este cazul
- Prezentarea generală a tranzacțiilor între persoane afiliate rezidente în U. E.: modul de tranzacționare; modul de facturare; contravaloarea tranzacțiilor.
- Descrierea generală a funcțiilor și riscurilor asumate de persoanele afiliate, inclusiv schimbările intervenite în acest sens față de anul precedent;
- Prezentarea deținătorilor de active necorporale din cadrul grupului (brevete, mărci de fabrică, know-how etc.) și redevențele plătite sau primite
- Prezentarea acordurilor de preț în avans încheiate de către contribuabil sau de către alte societăți din cadrul grupului, în legătură cu acesta, cu excepția celor emise de ANAF.

2. Informații despre contribuabil

- Prezentarea detaliată a tranzacțiilor cu persoanele afiliate:
 - modul de tranzacționare;
 - modul de facturare;
 - contravaloarea tranzacțiilor.
- Prezentarea analizei comparative;
 - caracteristicile bunurilor sau serviciilor;
 - analiza funcțională (funcții, riscuri, active utilizate);
 - termeni contractuali;
 - circumstanțele economice;
 - strategii de afaceri specifice;
 - informații cu privire la tranzacții comparabile externe sau interne;
- Prezentarea persoanelor afiliate și a sediilor permanente ale acestora implicate în aceste tranzacții sau înțelegeri;
- Descrierea metodei de calcul al prețurilor de transfer și argumentarea criteriilor de selecție a acesteia;
- Descrierea altor condiții considerate ca fiind relevante pentru contribuabil.

Termenul pentru prezentarea dosarului prețurilor de transfer către organul fiscal competent se stabilește de către acesta și nu poate depăși 3 luni calendaristice. Contribuabilul poate cere o singură dată extinderea termenului de depunere a dosarului, cu o perioadă care nu poate depăși termenul stabilit inițial de către organul fiscal. Organul fiscal poate decide suspendarea inspecției fiscale până la prezentarea dosarului prețurilor de transfer.

Refuzul contribuabilului de a prezenta dosarul prețurilor de transfer, precum și prezentarea de informații incomplete atrage estimarea de către organele fiscale competente a nivelului prețurilor de transfer și, în consecință, suportarea de către contribuabil a amenzii aplicabile pentru neprezentarea dosarului – doar în cazul în care contribuabilul refuză prezentarea dosarului, precum și a unor datorii cu impozitul pe profit mai mari împreună cu penalități de întârziere – în cazul în care în urma estimării realizate de către organul fiscal rezultă o datorie

cu impozitul pe profit suplimentară față de cea declarată și plătită de către contribuabil. Estimarea prețurilor de transfer de către organele fiscale va fi făcută prin identificarea a trei tranzacții comparabile și estimarea prețurilor de transfer ca valoarea medie aritmetică a prețurilor similare identificate de către organele fiscale.

În ceea ce privește analiza comparativă în alegerea tranzacțiilor comparabile, contribuabilii vor trebui să țină cont de criteriile teritoriale în ordinea în care acestea sunt prevăzute de reglementări, respectiv: național, Uniunea Europeană, internațional.

Toate informațiile prezentate în dosarul prețurilor de transfer trebuie să fie disponibile în limba română. În cazul în care există documente disponibile într-o altă limbă, acestea vor fi însoțite de traducerea autorizată în limba română. Informațiile disponibile în format electronic vor trebui prezentate într-un format accesibil stabilit de comun acord cu organul fiscal competent.

De ce este indicată colaborarea cu o firmă de consultanță?

După cum se poate observa, stabilirea prețurilor de transfer este un proces laborios care nu necesită în mod exclusiv cunoștințe de fiscalitate, fiind necesare și cunoștințe din varii domenii economice care pot influența nivelul la care prețurile de transfer ar trebui stabilite, precum și importante resurse materiale.

Ne referim aici la o foarte temeinică cunoaștere a bunurilor/serviciilor tranzacționate, a procesului de producție a acestor bunuri/servicii, precum și a pieței acestor bunuri/servicii, a felului în care aceste piețe funcționează, a tendințelor la nivel european/internațional pe aceste piețe, a măsurii în care aceste tendințe ar putea influența prețurile tranzacțiilor.

Informațiile rezultate din aplicarea acestor cunoștințe trebuie coroborate, iar rezultatul acestui proces

se constituie în dosarul prețurilor de transfer.

În plus față de costul pe care un contribuabil trebuie să îl suporte pentru a angaja și menține personal ce deține cunoștințele necesare stabilirii prețurilor de transfer și pregătirii dosarului aferent, contribuabilii trebuie să suporte și costul necesar achiziționării și actualizării de baze de date ce conțin informații privind entitățile comparabile, necesare în vederea realizării analizei comparative.

Aceste costuri pot fi semnificativ reduse prin contractarea de furnizori independenți de servicii specializate în domeniu, care dețin resursele umane și materiale necesare pregătirii dosarului prețurilor de transfer.

Un pas înainte

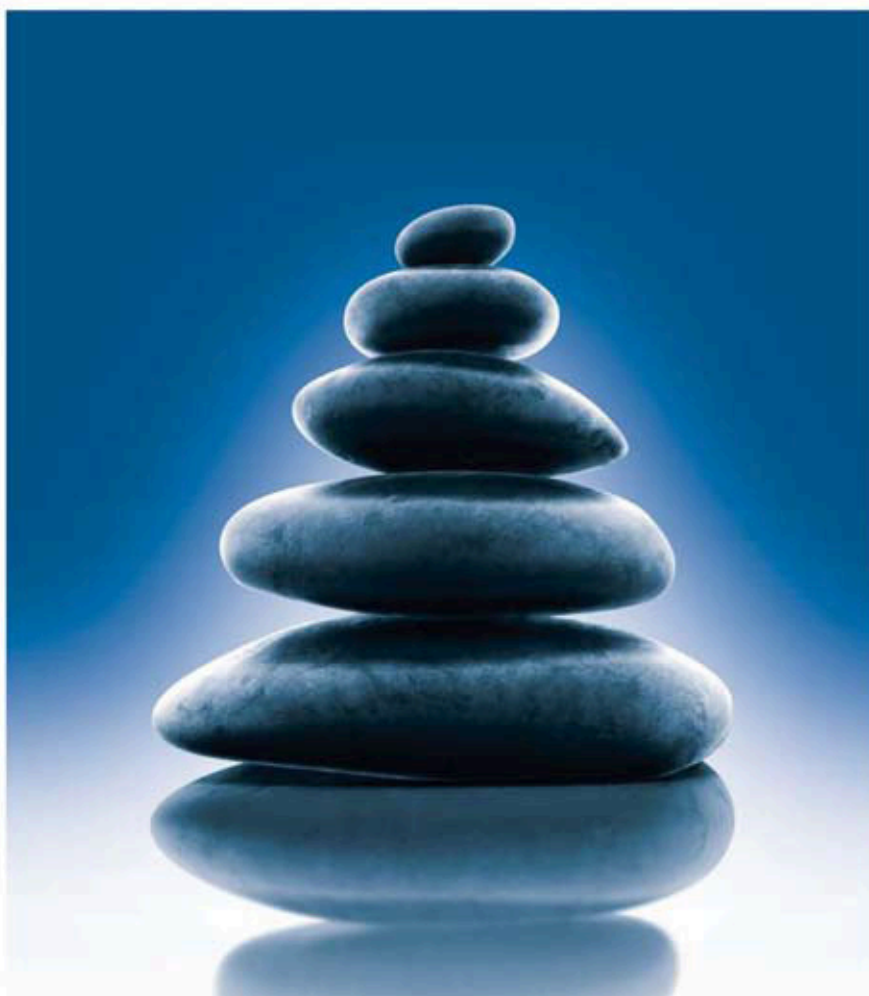
Merită menționat faptul că există posibilitatea ca în viitor să fie eliminată această sarcină administrativă de pregătire a dosarului prețurilor de tranfer prin implementarea la nivelul Uniunii Europene a bazei comune consolidate de impozitare, care se află în acest moment în stadiul de proiect și ar putea fi adoptată în viitor.

Prin aplicarea bazei comune consolidate de impozitare, tranzacțiile realizate cu persoane afiliate rezidente în state membre ale Uniunii Europene nu vor mai genera obligativitatea determinării prețurilor de transfer, întrucât acest proiect prevede eliminarea din calculul bazei de impozitare a veniturilor respectiv cheltuielilor aferente acestor tranzacții. Aceasta, având în vedere că veniturile obținute de o persoană afiliată dintr-un stat membru al Uniunii Europene au în corespondență cheltuieli la nivelul celeilalte persoane afiliate rezidente în celălalt stat membru.

Totuși, chiar dacă acest proiect va fi adoptat, va exista în continuare obligația pregătirii dosarului prețurilor de tranfer pentru tranzacțiile realizate cu persoane rezidente în afara Uniunii Europene. ■

TAXHOUSE

Taxand



TaxHouse. Taxation advisory.

