

Elena CHIȚIMUȘ
Universitatea Alexandru Ioan Cuza Ia i,
coala Doctoral de Economie i Administrarea Afacerilor

PREȚURILE DE TRANSFER – O PROBLEMĂ DE ACTUALITATE*

* Traducere din publicația în limba engleză *Cross-Cultural Management Journal* nr. 28/2013

Cuvinte cheie

Entit și afiliate

Prețuri de transfer

Legislație națională și internațională

Metode utilizate în justificarea prețurilor de transfer

JEL classification

F23, M41, M48

Abstract

În cadrul procedurilor de inspecție fiscală și control financiar realizate de autoritățile fiscale române, un loc important și o pondere tot mai mare o ocupă tranzacțiile desfășurate de companiile române ti cu entit și afiliate. Principiul ce trebuie s guverneze aceste tranzacții este acela că orice acord de cump rare / vânzare între persoane afiliate s se efectueze la nivelul prețului de piață. Articolul î i propune s prezinte aspecte metodologice privind prețurile de transfer și să puncteze evoluția și a tept rile referitoare la acestea în România.

Din raportul de activitate al Agenției Naționale de Administrare Fiscală se constată c sumele suplimentare de plat stabilite în ceea ce privește prețurile de transfer au crescut cu 482% în anul 2011 față de anul 2010, 66.6 mil Ron comparativ cu 13.8 mil Ron [5]. Astfel se conturează un indicator ce arat clar c prețurile de transfer reprezint o problem de actualitate.

Pentru anii 2013 – 2016 Agenția Națională de Administrare Fiscală [5] î i propune s intensifice acțiunile ce implică analiza dosarului prețurilor de transfer, în a a fel încât orice control de fond s includ i acest subiect – secțiune introdusă special în cadrul raportului de inspecție fiscală. Autoritățile române nu au ascuns faptul c doresc s creasc sumele atrase la bugetul de stat, chiar au f cut din asta o prioritate, astfel c se preconizează ca ajust rile obținute din prețurile de transfer s aduc venituri consistente.

1. SITUAȚIA GRUPURILOR DE ÎNȚEPRINDERI ÎN ROMÂNIA

Viața economică a diferitelor țări prezintă atât agenți economici care își desfășoară activitatea ca entități juridice independente cât și grupuri de societăți legate între ele din punct de vedere economic și financiar, sub controlul sau influența uneia dintre ele. Grupurile de societăți reprezintă o realitate tot mai pregnantă a lumii contemporane.

Institutul Național de Statistică (INS) ne informa prin comunicatul de presă 98 din 30 aprilie 2013 [1] asupra situației grupurilor de întreprinderi din România pentru anul 2011. Definițiile oferite de INS pentru o mai bună înțelegere a datelor prezentate sunt: „grup” - mulțimea de întreprinderi legate la un cap de grup printr-o cotă de control real nenul; „cap de grup” - o întreprindere necontrolată, direct sau indirect de o altă întreprindere, care controlează cel puțin o filială; „subgrup de întreprinderi” - unități (întreprinderile) unui grup de întreprinderi multinaționale rezidente în aceeași țară.

Valorile prezentate de INS arată că în România anulului 2011 s-au identificat 21.277 grupuri de întreprinderi, din care 5.555 de grupuri rezidente și 15.722 de grupuri de întreprinderi multinaționale (101 din acestea erau controlate din interior iar 15.621 controlate din străinătate).

Cea mai mare parte a grupurilor de întreprinderi din România își desfășoară activitatea în comerț, industria prelucrătoare sau construcții. În funcție de ponderea numărului de salariați, majoritatea subgrupurilor de întreprinderi din România sunt controlate din Germania, Franța sau Olanda.

2. LEGISLAȚIE PRIVIND PREȚURILE DE TRANSFER

Atunci când vorbim de prețuri de transfer ne referim la valoarea plătită de o companie pentru un bun, serviciu sau împrumut obținut de la o altă companie din același grup. Condiția cea mai importantă în aceste tranzacții este ca prețul de transfer să fie stabilit la valoarea de piață a produsului, mai concret dacă am fi achiziționat produsul de la o

firmă neafiliată grupului să fie plătit același preț ca și cel obținut în cadrul grupului.

Pentru a înțelege mai bine conceptul de persoană afiliată, mai jos se regăsește definiția acestora în accepțiunea prevederilor Directivei a VII-a transpusă prin OMFP nr.3005/2009. Astfel luăm în considerare entitățile între care există una din următoarele relații[3]:

- ✓ deține majoritatea drepturilor de vot ale acționarilor sau asociaților într-o altă entitate, denumită în continuare filială;
- ✓ este acționar sau asociat al unei entități și majoritatea membrilor organelor de administrație, conducere și de supraveghere ale entității în cauză (filială) care au îndeplinit aceste funcții în cursul exercițiului financiar precedent și până în momentul întocmirii situațiilor financiare anuale consolidate au fost numiți doar ca rezultat al exercitării drepturilor sale de vot;
- ✓ este acționar sau asociat al unei filiale și deține singură controlul asupra majorității drepturilor de vot ale acționarilor sau asociaților acelei filiale, ca urmare a unui acord încheiat cu alți acționari sau asociați;
- ✓ este acționar sau asociat al unei filiale și are dreptul de a exercita o influență dominantă asupra acelei filiale, în temeiul unui contract încheiat cu entitatea în cauză sau al unei clauze din actul constitutiv sau statut, dacă legislația aplicabilă filialei permite astfel de contracte sau clauze;
- ✓ societatea - mamă deține puterea de a exercita sau exercită efectiv o influență dominantă sau controlul asupra unei filiale;
- ✓ este acționar sau asociat al unei filiale și are dreptul de a numi sau revoca majoritatea membrilor organelor de administrație, conducere și de supraveghere ale acelei filiale;
- ✓ societatea-mamă și filiala sunt conduse pe o bază unificată de către societatea-mamă.

În Codul Fiscal, art. 7 pct. 21 este prezentat modul de tratare a acestora din punct de vedere fiscal. Pentru persoanele juridice, avem afiliere cu o persoană dacă:

- ✓ pentru situația implicării unei persoane fizice:
 - ✓ persoana 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 .

pentru situația implicării unei persoane juridice:

- ✓ persoana juridică este afiliată cu altă persoană juridică dacă cel puțin:
 - 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 ;
 - 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 .
- Legislația domestică include următoarele: Legea 571/2003 – Codul Fiscal, Hotărârea de Guvern nr. 44/2004 – Normele metodologice de aplicare a Codului Fiscal, Ordonanța de Guvern nr. 92/2003 – Codul de procedură fiscală , Hotărârea de Guvern nr. 529/2007, Ordin ANAF nr. 222/2008.
- Legislația internațională cuprinde: Ghidul Organizației pentru Cooperare și Dezvoltare Economică (OECD) privind prețurile de transfer pentru companiile multinaționale și administrațiile fiscale și Codul de Conduită al Uniunii Europene privind prețurile de transfer [2].

3. ESTIMAREA PREȚULUI DE PIAȚĂ

Importanța corelării prețurilor de transfer cu prețul din piață și verificarea realizării acestui punct, vine din faptul că prețurile de transfer pot influența fluxul de numerar al companiei afiliate cât și profitabilitatea acesteia. Modificări importante pot surveni în indicatorii de performanță ai companiei respective, precum și în strategia de dezvoltare și investiții pe termen mediu și lung. Relocarea profiturilor prin intermediul prețurilor de transfer are impact direct asupra poziției fiscale din fiecare țară în care grupul își desfășoară activitatea prin intermediul filialelor sale. Există situații în care aceste prețuri se îndepărtează de la principiul valorii de piață , întrucât fixarea prețurilor practicate intragrup

reprezintă o metodă la îndemâna companiilor membre ale grupului de a-și realoca profituri sau pierderi, conform politicilor stabilite la nivel central [6].

3.1 METODE DE ESTIMARE A PREȚURILOR DE PIAȚĂ

Pentru a găsi metoda cea mai adecvată de estimare a prețurilor trebuie luate în considerare următoarele elemente:

- ✓ având în vedere libera concurență metoda care se apropie cel mai mult de circumstanțele în care sunt stabilite prețurile, pe piețe comparabile din punct de vedere comercial;
- ✓ pornind tot de la premisa liberei concurențe avem în vedere metoda pentru care sunt disponibile date rezultate din desfășurarea activității persoanelor afiliate;
- ✓ gradul de precizie cu care se pot face ajustări în vederea obținerii comparabilității;
- ✓ activitățile desfășurate efectiv de diferitele persoane afiliate;
- ✓ metoda folosită trebuie să corespundă împrejurărilor date ale pieței și ale activității contribuabilului;
- ✓ documentația care poate fi pusă la dispoziție de către contribuabil;
- ✓ caracteristicile cazului individual.

Metoda comparării prețurilor necontrolate (CUP)

Determinarea prețului de piață are la bază comparația prețului tranzacției analizate cu prețurile practicate de alte entități independente de aceasta, atunci când sunt vândute produse sau servicii comparabile.

Pentru transferul de bunuri, mărfuri sau servicii între persoane afiliate, prețul de piață este acel preț pe care l-ar fi convenit persoane independente, în condiții existente pe piețe, comparabile din punct de vedere comercial, pentru transferul de bunuri sau de mărfuri identice ori similare, în cantități comparabile, în același punct din lanțul de producție și de distribuție și în condiții comparabile de livrare și de plată .

Două tranzacții trebuie să fie comparabile din punct de vedere al:

- ✓ caracteristicilor produselor și serviciilor (caracteristicile fizice, tipul mărfurilor, etc.);
- ✓ tipului activităților desfășurate;

- ✓ prevederilor contractuale;
- ✓ condițiilor economice;
- ✓ participării la risc;
- ✓ strategiilor de afaceri.

Metoda cost – plus (C+)

Metoda se bazează pe majorarea costurilor principale cu o marjă de profit corespunzătoare domeniului de activitate.

Aceste costuri sunt stabilite folosindu-se aceeași metodă de calcul pe care persoana care face transferul își bazează și politica de stabilire a prețurilor față de persoane independente.

În cazul în care marfurile sau serviciile sunt transferate printr-un număr de persoane afiliate, această metodă urmează să fie aplicată separat pentru fiecare stadiu, luându-se în considerare rolul și activitățile concrete ale fiecărei persoane afiliate.

Preț tranzacție controlată = Costuri de producție X (1 + Marja brută de profit)
Costurile de producție = costurile directe și indirecte aferente producției vândute sau serviciilor prestate

Metoda prețului de revânzare (R-)

Prețul pieței este determinat pe baza prețului de revânzare al produselor și serviciilor către entități independente, diminuat cu cheltuieli de vânzare, alte cheltuieli ale contribuabilului aferente operațiunilor de revânzare (manipulare, încercare – descercare) și o marjă de profit.

De regulă, metoda prețului de revânzare este utilizată în cazul în care cel care revinde nu măjorează substanțial valoarea produsului. Metoda poate fi utilizată și atunci când, înainte de revânzare, bunurile mai sunt prelucrate și, în aceste circumstanțe, se poate stabili marja adecvată.

Metoda marjei nete de tranzacționare (TNMM)

Implică compararea marjei nete de profit realizate de către o entitate afiliată în cadrul unei tranzacții controlate și compararea acestora cu marjele nete de profit realizate în cadrul unor tranzacții necontrolate.

Metoda împărțirii profitului

Când nu se pot identifica tranzacții comparabile se folosește această metodă care presupune în primul rând estimarea profitului obținut de către persoanele afiliate în urma unei sau mai multor tranzacții controlate și

împărțirea acestor profituri între persoanele afiliate, proporțional cu profitul care ar fi fost obținut de către persoane independente.

4. CONȚINUTUL DOSARULUI PREȚURILOR DE TRANSFER

Comaniile care fac parte dintr-un grup și desfășoară tranzacții cu alte societăți și membre ale grupului sunt obligate să întocmească dosarul prețurilor de transfer. Acesta trebuie pregătit într-o perioadă de maxim 3 luni și trebuie să conțină următoarele informații:

1. Informații despre grup:

- ✓ structura organizatorică a grupului, legal și operațional, inclusiv participațiile, istoricul și datele financiare referitoare la acesta;
- ✓ descrierea generală a activității grupului, strategia de afaceri, inclusiv schimbările din strategia de afaceri față de anul fiscal precedent;
- ✓ descrierea și implementarea aplicării metodologiei prețurilor de transfer în cadrul grupului, dacă este cazul;
- ✓ prezentarea generală a tranzacțiilor între persoane afiliate, din Uniunea Europeană:
 - 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 (patent, nume, 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 Agenția Națională de Administrare Fiscală.

2. Informații despre contribuabil:

- ✓ prezentarea detaliată a tranzacțiilor cu persoanele afiliate, incluzând modul de tranzacționare, modul de facturare, contravaloarea tranzacțiilor;
- ✓ prezentarea analizei comparative: caracteristicile bunurilor sau serviciilor, analiza funcțională (funcții, riscuri, mijloace fixe utilizate etc.), prevederile

contractuale, 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 a prețurilor de transfer și argumentarea criteriilor de selecție a acestora:
 - în cazul în care nu se folosesc metode tradiționale de determinare a prețurilor de transfer, se va justifica această opțiune;
 - în toate cazurile în care nu se aplică metoda de comparare a prețurilor se va justifica această opțiune;
- ✓ descrierea altor condiții considerate ca fiind relevante pentru contribuabil.

5. PENALITĂȚI APLICATE ÎN PREZENT

Imposibilitatea de a prezenta argumente concrete în vederea susținerii prețurilor practicate intra-grup poate atrage ajustări semnificative asupra profitului companiei, și implicit, ajustări aduse impozitului pe profit de 16%.

Sunt prevăzute și penalități de întârziere la plată; începând cu 01.10.2010 se aplică o dobândă de întârziere de 0,04% pentru fiecare zi de întârziere, precum și penalități de întârziere după cum urmează:

- 0% dacă stingerea datoriilor se realizează în primele 30 de zile de la scadență;
- 5% dacă stingerea datoriilor se realizează în următoarele 60 de zile;
- 15% după expirarea celor 90 de zile de la scadență.

Neprezentarea dosarului prețurilor de transfer sau prezentarea unui dosar incomplet se pedepsește cu amendă între 12.000 și 14.000 lei.

Pe măsură ce multe firme își extind activitatea economică, autoritățile fiscale din România devin tot mai exigente în ceea ce privește prețurile de transfer. Însă acestea nu reprezintă o știință exactă. De aceea, determinarea valorii de piață a unui bun sau serviciu, prin diferite metode, va fi mereu un subiect de dispută între companii și autorități fiscale.

Bibliografie

- [1] Comunicat de pres nr. 98 din 30 aprilie 2013, Institutul Național de Statistică, Biroul de Pres, descărcat de pe internet la 25.05.2013 de pe
- [2] http://www.insse.ro/cms/files%5Cstatistici%5Ccomunicate%5Ccom_anuale%5Cgrup_intre_ro%5Cgrup_intrep2011r.pdf
- [3] Deloitte 2012 Global Transfer Pricing Country Guide, descărcat de pe internet la 25.05.2013,
- [4] http://www.deloitte.com/assets/Dcom-Switzerland/Local%20Assets/Documents/EN/Tax/Transfer%20Pricing/ch_en_2012_Global_Transfer_Pricing_Desktop_Reference.pdf
- [5] OMFP 3055 - Partea a-II-a – Reglementări contabile conforme cu Directiva aVII-a a Comunităților Economice Europene
- [6] Raport de activitate al Agenției Naționale de Administrare Fiscală pentru anul 2010, Ministerul Finanțelor Publice, descărcat de pe internet la 15.05.2013 http://static.anaf.ro/static/10/Anaf/Informatii_R/raport_perform_2010.pdf
- [7] Raport de activitate al Agenției Naționale de Administrare Fiscală pentru anul 2011, Ministerul Finanțelor Publice, descărcat de pe internet la 15.05.2013 http://static.anaf.ro/static/10/Anaf/Informatii_R/rap_perform_2011.pdf
- [8] *Ce sunt și cum utilizezi prețurile de transfer*, 15.04.2009, articol descărcat la data de 26.05.2013 de pe <http://www.startups.ro/analize/ce-sunt-si-cum-utilizezi-preturile-de-transfer>