

Prețurile de transfer

Mădălina Carmen CATRINA

Pe măsură ce integrarea globală a economiei mondiale avansează, din ce în ce mai multe corporații transnaționale (CTN) plănuiesc noi investiții directe în străinătate (ISD) și înființarea unor filiale peste hotare. Această expansiune necesită transfer de active tangibile și intangibile (inclusiv servicii) între corporațiile mamă și filialele lor străine. În această context, una dintre problemele care apar este stabilirea prețurilor pentru aceste transferuri transfrontaliere (Sakurai, 2004). Normele privind prețurile de transfer pot, în principiu, să asigure venituri fiscale rezonabile pentru țările implicate și, în același timp, pot stabili o datorie fiscală corectă pentru corporații. Din aceste motive, chestiunile legate de prețurile de transfer ridică întrebări importante de politică pentru guvernele gazdă și mamă, ca și pentru CTN, întrucât metodele de stabilire a prețurilor de transfer afectează direct valoarea profitului raportat în țările gazdă de către corporații, aceasta afectând la rândul ei veniturile fiscale, atât ale țării gazdă cât și ale țării mamă.

Din punct de vedere financiar, prețurile de transfer constituie probabil una dintre temele cele mai importante în materie de fiscalitate internațională. Într-

adevăr, mai mult de 60% din comerțul mondial se desfășoară de către și în interiorul întreprinderilor multinaționale, care includ nu numai societățile „gigant”, ci și întreprinderile mici și mijlocii care au una sau mai multe filiale sau sucursale stabile în alte țări decât țara în care își au sediul social.

Deși majoritatea CTN au sediul social în țările dezvoltate, din ce în ce mai multe firme provenind din țări în curs de dezvoltare, în special asiatice, încep să se dezvolte și să își extindă activitățile dincolo de frontierele naționale. De altfel, fenomenul globalizării a permis firmelor multinaționale din țările dezvoltate să orienteze mari segmente ale activității lor în țări în curs de dezvoltare, unde costurile cu forța de muncă sunt relativ scăzute, iar obligațiile sociale și fiscale sunt mai reduse.

Pe măsură ce CTN își extind operațiunile în țările în curs de dezvoltare, problema unor reglementări eficiente privind prețurile de transfer devine tot mai presantă pentru acestea. Date fiind resursele și abilitățile mai limitate ale acestor țări în domeniul prețurilor de transfer, devine din ce în ce mai important să se evalueze în ce măsură acordurile de investiții in-

ternaționale pot să repare acest dezechilibru prin, de exemplu, mai multă transparență, schimb de informații, oferirea de asistență și cooperare tehnică, asigurând astfel țărilor în dezvoltare toate beneficiile derivate din ISD, fără a fi expuse la o diversiune de venituri potențial periculoasă prin intermediul practicilor de prețuri de transfer.

O problemă importantă rezultată din globalizarea activității economice și din creșterea asociată a tranzacțiilor internaționale ale CTN și a internaționalizării unei bune părți a comerțului internațional este stabilirea prețurilor pentru bunurile, serviciile, *know-how*-ul și proprietatea intelectuală transferate peste granițe, în interiorul rețelelor corporative și în special între filialele străine și corporațiile mamă. Prețurile la care astfel de elemente sunt transferate determină veniturile ambelor părți și, astfel, baza fiscală a fiecărei țări implicate. Teoretic, un preț de transfer corect calculat alocă profiturile din elementele transferate în mod rezonabil între toate părțile implicate astfel încât autoritățile fiscale din țările implicate încasează veniturile fiscale normale de pe urma acestor profituri.

În principiu, normele privind prețurile de transfer ar trebui să promoveze venituri fiscale rezonabile pentru toate țările implicate, asigurând în același timp obligații fiscale corecte pentru CTN. Aceste două obiective arată de ce este de dorit ca autoritatea fiscală a fiecărei țări să își elaboreze și consolideze propriile reglementări privind prețurile de transfer care, printre altele, să rezolve dubla impunere, mutarea veniturilor și evitarea taxelor. De asemenea, este importantă înțelegerea strategiei de ISD a CTN „deoarece politicile potrivite de prețuri de transfer pot susține și garanta decizia de investire ori-

ginală” (Emmanuel, 1996); politicile nepotrivite pot descuraja ISD noi sau continuarea lor în țările gazdă.

Prețurile de transfer se bucură de o atenție specială în ultimii ani din următoarele motive principale (*Approches du Règlement des Litiges en Matière de Prix de Transfert*, 2001):

- fenomenul de delocalizare a activităților productive;
- concentrarea anumitor activități de prestare de servicii în centre care operează în folosul tuturor membrilor firmei transnaționale localizați într-o zonă geografică dată;
- comerțul global ce se desfășoară 24 de ore din 24 și dezvoltarea comerțului electronic permisă de noile tehnologii ale informației.

1. Rolul prețurilor de transfer în cadrul sistemului financiar intern al corporației transnaționale

Prețurile de transfer sunt una dintre cele mai importante probleme fiscale pe care le au CTN azi (Ernst&Young, 2003, p.2-5) datorită efectelor sale directe atât asupra profiturilor CTN, cât și asupra veniturilor fiscale ale țărilor-gazdă și țărilor-mamă. Mai sunt și unii factori în afara considerațiilor fiscale care pot motiva CTN să manipuleze prețurile de transfer într-o manieră care să afecteze în mod negativ țările-gazdă sau țările-mamă, printre care putem aminti nivelul taxelor vamale, politicile de repatriere, dimensiunea riscului valutar, taxele anti-monopol, politicile de capitalizare a activelor, taxele antidumping. Pe măsură ce numărul, dimensiunea și scopul tranzacțiilor trans-frontaliere cresc, din ce în ce mai

multe CTN se angajează în transferuri ce implică mari sume de bani cu filiale localizate în tot mai multe țări, ca și între aceste filiale. Efectele prețurilor de transfer sunt astfel din ce în ce mai importante, atât pentru profiturile CTN cât și pentru baza fiscală a fiecărei țări.

1.1 Rolul fiscal

Este evident că aspectele fiscale sunt relevante pentru problema prețurilor de transfer (Shapiro, 2002, p.582); după cum o demonstrează și această lucrare, este clar că într-o măsură substanțială prețul de transfer este o chestiune fiscală. Deși firmele trebuie să își stabilească prețurile tranzacțiilor internaționale intra-firmă în vederea propriilor scopuri financiare interne și de control, practicile lor în problema prețurilor de transfer devin un

element atât de important în relațiile lor cu guvernele de origine și gazdă din cauza implicațiilor fiscale ale prețurilor. Sumele în joc sunt substanțiale pentru ambele părți implicate.

Scenariul A: Venitul este transferat dintr-o țară cu fiscalitate redusă într-o țară cu fiscalitate ridicată Compania mamă din exemplul de mai jos este rezidentă într-o țară cu fiscalitate relativ ridicată (34%) și are o filială într-o țară cu fiscalitate redusă (10%). O piesă este produsă de filiala din țara gazdă la un cost de 400\$ și vândută companiei mamă din țara de origine la prețul (de transfer) de 550\$, care devine parte din costul bunurilor vândute pentru CTN. Firma-mamă din țara de origine mai cheltuiește 300\$ pentru a finaliza produsul ce conține piesa transferată și îl vinde la \$2000.

	Filiala din țară cu impozit mic pe venit (10%)	Compania-mamă din țară cu impozit mare pe venit (34%)	Venitul total al CTN
Venit	550	2000	2000
Costul bunurilor vândute	400	550+300	700
Marjă brută	150	1150	1300
Cheltuieli de operare	100	500	600
Venit înainte de impozitare	50	650	700
Impozit	5	221	226
Venit net	45	429	474

Sursa: Shapiro, 2002.

Figura 1: Scenariul A

Scenariul B: Venitul este transferat dintr-o țară cu fiscalitate ridicată într-o țară cu fiscalitate redusă. Piesa produsă de filiala din țara gazdă este vândută de firma mamă din țara de origine la prețul de transfer de 700\$. Rezultatul este că nu există nici un efect asupra veniturilor to-

tale, costurilor și venitului înainte de impozitare ale CTN. Va exista o reducere netă de $226\$ - 190\$ = 36\$$ a impozitului total plătit de CTN, ceea ce duce la o creștere a venitului consolidat cu 36\$. Când se consolidează rezultatele, prețul de vânzare al filialei anulează 550\$ din

	Filiala din țară cu impozit mic pe venit (10%)	Compania-mamă din țară cu impozit mare pe venit (34%)	Venitul total al CTN
Venit	700	2000	2000
Costul bunurilor vândute	400	700+300	700
Marjă brută	300	1000	1300
Cheltuieli de operare	100	500	600
Venit înainte de impozitare	200	500	700
Impozit	20	170	190
Venit net	180	330	510

Sursa: Shapiro, 2002.

Figura 2: Scenariul B

costurile bunurilor vândute ale firmei mamă. Efectul net al oricărui bun sau serviciu transferat asupra profiturilor înainte de impozitare ale unei companii este zero.

În 1995, UNCTAD a desfășurat o anchetă – Chestionar asupra dezvoltărilor recente din domeniul contabilității și raportării în cazul corporațiilor transnaționale și al altor firme. Ancheta UNCTAD a evaluat dimensiunea și importanța transferului de venit dinspre CTN naționale și străine înspre țările în dezvoltare. 61% dintre țările în dezvoltare estimau că propriile lor CTN naționale efectuau transfer de venit iar 70% considerau acest fenomen o problemă semnificativă. A fost apreciat de asemenea și comportamentul CTN bazate în străinătate. 84% din țările în dezvoltare considerau că filialele ale căror gazde erau transferau profit către companiile lor mamă pentru a evita impozitele, iar 87% considerau acest fenomen o problemă considerabilă.

Chiar și în țările cu legislații sofisticate în domeniul prețurilor de transfer, elaborate pentru a contracara manipulările de transfer de venit și preț de transfer, succesul autorităților fiscale în aceste domenii trebuie să fie evaluat în compa-

rație cu efortul depus. Numai în 1994, autoritatea fiscală americană a efectuat ajustări de venit de 2 miliarde \$ și 1,5 miliarde \$ pentru 236 CTN necontrolate de SUA și respectiv pentru 156 de CTN controlate de SUA, pe baza aplicării Secțiunii 482. Alte țări, mai ales Japonia, măresc frecvența și dimensiunea ajustărilor de venit ale CTN ce rezultă din aplicarea greșită sau manipularea prețurilor de transfer. În perioada de 12 luni încheiată în iulie 1997, Administrația Fiscală Națională din Japonia a efectuat 78 de ajustări ale venitului raportat totalizând 330 milioane \$. (Hielscher si Kaneko, 1998).

1.2 Efectele asupra taxelor vamale

Introducerea taxelor vamale complică regula de mai sus. Să presupunem că firma mamă trebuie să plătească taxe vamale la import de 10%. În acest caz, un preț de transfer mare va crește taxele pe care trebuie să le plătească compania, presupunând că taxa vamală se aplică la prețul (de transfer) de pe factură. În general, cu cât taxa vamală de import este mai mare comparativ cu diferența de impozit pe profit, cu atât este mai preferabil un preț de transfer mai redus.

Există și unele costuri asociate folosirii prețurilor de transfer în scopul reducerii taxelor. Dacă acesta este prea mare, autoritățile fiscale din țara firmei cumpărătoare își vor vedea veniturile ducându-se pe apa sâmbetei; dacă prețul este prea mic, ambele guverne vor interveni. Gu-

vernul filialei poate vedea prețul de transfer mic ca evaziune fiscală, iar în același timp autoritățile fiscale din țara de origine a companiei mamă va vedea dumping. Aceste costuri sunt suportate sub formă de comisioane legale, timp de execuție și penalități.

	Filiala din țară cu impozit mic pe venit (10%)	Compania-mamă din țară cu impozit mare pe venit (34%)	Venitul total al CTN
Venit	700	2000	2000
Costul bunurilor vândute	400	700+300	700
Taxa vamală 10%	-	100	100
Marjă brută	300	900	1200
Cheltuieli de operare	100	500	600
Venit înainte de impozitare	200	400	600
Impozit	20	136	156
Venit net	180	364	444

Sursa: Shapiro, 2002.

Figura 3: Efecte asupra taxelor vamale

1.3 Controalele valutare

O altă utilizare importantă a prețurilor de transfer este evitarea controalelor valutare (Shapiro, 2002, p.585). De exemplu, în lipsa unor credite fiscale, o firmă-mamă din SUA va ajunge cu $\$0,65Q_0$ după impozitare pentru fiecare dolar cu care crește prețul la care vinde Q_0 unități de produs unei filiale cu fonduri blocate (considerând rata SUA a impozitului corporativ de 35%). Astfel, o modificare a prețului de transfer de la P_0 la P_1 va determina trecerea la $0,65(P_1-P_0)Q_0$ dolari pentru firma-mamă. Filiala, desigur, va înregistra o reducere corespunzătoare a balanței de lichidități și a impozitului, datorită cheltuielilor mai mari.

Evitarea restricțiilor valutare pare să explice aparenta anomalie prin care filialele din țările mai puțin dezvoltate cu

rate de impozit mici le sunt vândute bunuri supraevaluate de către alte filiale. Într-adevăr, companiile par dispuse să plătească o penalizare fiscală pentru a avea acces la fonduri care altfel nu le-ar fi disponibile. Aspectele legate de prețurile de transfer interacționează astfel cu măsurile comerciale legate de investiții. În cazul tranzacțiilor individuale ale firmelor, există uneori conflicte între stimulentele create de dimensiunile relative ale ratei impozitului și taxelor vamale din țara importatoare. De exemplu, dacă rata impozitului este relativ mare, firmele sunt stimulate să stabilească un preț de transfer ridicat pentru a muta venitul din țara importatoare în țara exportatoare. Însă dacă țara importatoare are și taxe vamale mari la bunul importat, atunci un preț de transfer ridicat înseamnă și o taxă vamală mai mare.

De multe ori apar conflicte legate de prețurile de transfer atunci când una dintre filialele implicate este deținută în comun de unul sau mai mulți parteneri. Partenerii din afară suspectează adesea că prețurile de transfer sunt utilizate pentru a scoate profituri în afara societății mixte, către o filială deținută în întregime de firma-mamă, astfel încât ele să nu mai fie împărțite în interiorul societății mixte. Deși nu există un răspuns standard pentru această chestiune, determinarea prețurilor corecte de transfer ar trebui realizată înainte de înființarea societății mixte. Chiar și așa, mai pot apărea dispute asupra prețurilor produselor noi.

Multe țări în curs de dezvoltare impun taxe de import mari pentru a sprijini dezvoltarea industriilor de substituere a importurilor. Totuși, conștiente de abuzurile potențiale, multe guverne gazdă încearcă în același timp să reglementeze profiturile firmelor ce operează în acest mediu protejat. Confruntate cu situația aceasta, în care profiturile depind de reglementările guvernamentale, CTN pot folosi prețurile de transfer (cumpărând bunuri de la o firmă afiliată la un preț mai mare) *pentru a deghiza profitabilitatea reală* a filialei locale, permițându-i astfel să justifice prețurile locale mari. Profiturile mici raportate pot îmbunătăți și poziția de forță a filialei în procesul de negociere a salariilor. Acesta este probabil motivul pentru care numeroase sindicate au cerut publicarea integrală de către transnaționale a situațiilor lor financiare globale.

Transferul de proprietate intangibilă, care include potrivit reglementărilor OECD transferurile de tehnologie, trebuie să fie guvernat de reglementările cu privire la stabilirea prețurilor de transfer. Însă în multe țări dezvoltate astfel de transferuri nu sunt luate în considerare. Acest

lucru reprezintă un factor de intimidare pentru CTN care vor să se asigure că un astfel de transfer nu va fi impozitat în mod necuvenit.

Din cauza posibilității de a manipula prețurile de transfer în contravenție cu reglementările guvernamentale fiscale și vamale și din cauza posibilității de a folosi prețurile de transfer pentru a muta fondurile la nivel internațional pentru evitarea restricțiilor guvernamentale asupra transferurilor de fonduri, chestiunile legate de *transparență* interacționează cu problemele de preț de transfer. Aspectele legate de transparență includ nu numai transparența practicilor firmelor ci și transparența impozitelor, taxelor vamale și politicilor referitoare la transferul de fonduri impuse de guverne. În plus, dată fiind posibilitatea mitei în aceste domenii ale politicii guvernamentale, se pun deseori întrebări cu privire la transparența relațiilor CTN – guvern în problema practicilor de preț de transfer.

2. Metode de determinare a prețurilor de transfer

Stabilirea prețurilor pentru bunurile, serviciile sau alte active în interiorul rețelei unei CTN creează probleme considerabile de management și contabilitate. Aceasta se poate explica prin faptul că, în timp ce conducerea fabricilor și diviziilor individuale se realizează de obicei în mod descentralizat, iar conturile se calculează pentru fiecare „centru de profit”, grupul de firme, ca întreg, necesită o strategie financiară centralizată, pentru a asigura o coordonare eficientă a operațiunilor transnaționale ale grupului. Pentru a atinge acest obiectiv, CTN stabilește prețurile de transfer pentru fluxurile

intragrup de bunuri, servicii sau alte active în mod centralizat, luând astfel politica de prețuri de transfer de sub controlul centrelor de profit individuale. Acest lucru necesită un mecanism de stabilire logică a prețurilor, prin care să se determine prețuri optime de transfer și să se evite alocarea greșită a resurselor sau distorsiunile în prețurile finale ale produselor.

Obținerea unor prețuri optime poate fi foarte dificilă. O abordare aparent directă este aplicarea prețurilor de pe piața liberă la tranzacțiile intracorporative. Însă aceste prețuri pot fi inaplicabile – sau chiar inexistente – realităților operațiunilor CTN. Mai întâi, centrele de profit pot să nu fie libere să achiziționeze input-uri de pe piața liberă. Apoi, input-urile necesare pot să nu fie disponibile pe piața liberă. Astfel, tehnologia de producție specializată sau know-how-ul managerial al unei anumite CTN poate fi unic pentru firma respectivă. Astfel, un preț de transfer determinat pe plan intern poate fi cea mai bună aproximare a valorii inputului respectiv.

Majoritatea țărilor dezvoltate au o legislație a prețurilor de transfer bazată pe ghidul OECD pentru prețurile de transfer și pe reglementările americane cuprinse în Secțiunea 482 a Codului pentru Venitul Intern (la care ne vom referi în continuare ca la Secțiunea 482).

Metodele de stabilire a prețurilor de transfer acceptate în prezent de către majoritatea autorităților fiscale sunt bazate pe *principiul arm's length* (United Nations Conference on Trade and Development, 1999, p.8-13). Acesta este definit în Modelul de Tratat pentru evitarea dublei impozitări al OECD, la art. 9 “Întreprinderile asociate”: “[Când] se stabilesc sau se impun condiții între ... două întreprinderi [asociate] în cursul

relațiilor lor comerciale sau financiare, altele decât cele care s-ar stabili între întreprinderi independente, atunci toate profiturile care, în lipsa acestor condiții, ar fi revenit uneia dintre întreprinderi, dar, din cauza acestor condiții, nu au revenit, pot fi incluse în profiturile acelei întreprinderi și impozitate în consecință” (www.oecd.org). În termeni mai puțin tehnici, acest principiu înseamnă că o tranzacție ar trebui să fie evaluată la valoarea la care compania A ar fi facturat compania B pe piață dacă compania B ar fi fost o companie independentă fără nici un fel de legătură cu compania A.

2.1 Metode bazate pe tranzacție (tranzacționale)

a) *Metoda prețului comparabil necontrolat (comparable uncontrolled price – CUP)* cunoscută și sub numele de metoda prețului de piață, compară prețul bunurilor tangibile transferate în cadrul unei tranzacții controlate cu prețul la care se transferă bunuri sau servicii în cadrul unei tranzacții comparabile necontrolate, în circumstanțe comparabile, cu alte cuvinte, cu prețul de piață. Această comparație verifică dacă prețul comparabil pentru produsul transferat între filialele unei CTN este același cu cel care ar fi fost practicat dacă produsul ar fi fost vândut unui client din afara CTN, adică într-o tranzacție *arm's length*. Dificultatea rezidă, atât pentru autoritățile fiscale cât și pentru CTN, în identificarea unui produs perfect comparabil pe care să se bazeze prețul de piață; de aceea se folosește în mod curent un preț ajustat sau un preț de piață imperfect comparabil.

b) *Metoda prețului de revânzare (resale price method)* folosește prețul la

care un produs achiziționat de la o firmă afiliată este revândut unei firme independente (client independent). Din prețul de revânzare se scade marja brută de revânzare. Ceea ce rămâne poate fi considerat, după deducerea altor costuri asociate achiziției produsului (de exemplu, taxele vamale), ca un preț *arm's length*.

c) *Metoda cost plus (cost plus method)* folosește costurile practicate de furnizorul unui produs tangibil într-o tranzacție controlată între filialele unei CTN. O marjă corespunzătoare se adaugă acestui cost pentru a permite obținerea unui profit rezonabil în raport cu funcțiile îndeplinite și condițiile de pe piață, ajungându-se astfel din nou la un preț *arm's length*.

2.2 Metode bazate pe profitul tranzacțional

a) *Metoda împărțirii profitului (profit split method)* identifică profitul total dintr-o tranzacție controlată care trebuie împărțit între firmele afiliate. Acest profit este apoi împărțit, sau alocat între filialele unei CTN pe o bază validă din punct de vedere economic, care aproximează împărțirea profiturilor care s-ar fi urmărit și reflectat într-un acord *arm's length* cu un client independent.

b) *Metoda marjei tranzacționale nete (transactional net margin method – TNMM)* analizează marja de profit net în raport cu o bază corespunzătoare pe care o realizează CTN de pe urma unei tranzacții controlate cu filiala sa /filialele sale. Această metodă se aplică într-o manieră asemănătoare metodei cost plus și metodei prețului de revânzare.

c) *Metoda profiturilor comparabile (comparable profits method – CPM)* determină un rezultat *arm's length* pe baza

valorii profitului operațional pe care filiala CTN l-ar fi obținut din tranzacții cu alte filiale dacă indicatorul său de nivel al profitului ar fi fost egal cu acela dintr-o tranzacție comparabilă necontrolată, adică cu profitul operațional comparabil pe care filiala l-ar fi obținut dintr-o tranzacție cu un client independent.

2.3 Metoda alocării pe bază de formulă

Unele autorități fiscale au propus determinarea prețurilor de transfer pe baza metodei *alocării globale pe bază de formulă*. Aceasta metodă „alocă profiturile globale ale unei companii multinaționale în mod consolidat între filialele din diferite țări pe baza unei formule predeterminate”. Este, se pare, o metodă care se apropie mai mult de realitățile integrării internaționale a afacerilor realizată de CTN. Până în prezent însă această metodă nu s-a bucurat de prea multă susținere deoarece nu respectă principiul *arm's length*. Aplicarea practică a alocării pe bază de formulă implică multiple autorități fiscale, recomandări, reglementări, rate de impozitare și baze de impozitare pentru a ajunge la veniturile fiscale repartizate fiecărei țări. Este dificilă realizarea unui consens global cu privire la așa-numita “formulă predeterminată” necesară pentru alocarea profiturilor totale ale unei CTN țărilor implicate. Metodele existente de alocare se pot dovedi nepotrivite din perspectiva accentului pe care îl pun pe criteriile economice și care face ca cele mai mari proporții ale veniturilor impozabile să fie alocate jurisdicțiilor fiscale mai dezvoltate din punct de vedere economic.

2.4 Aranjamentele de partajare a costurilor

Un aranjament de partajare a costurilor (*cost-sharing arrangement*) este un acord prin care două sau mai multe persoane acceptă să împartă costurile și riscurile de cercetare și dezvoltare pentru noi bunuri intelectuale, deoarece acestea apar în schimbul unui interes anume pentru bunul dezvoltat. Astfel de aranjamente pot fi utilizate ca vehicule pentru realocarea costurilor și riscurilor în cel mai eficient mod din punct de vedere fiscal. De aceea, aranjamentele de acest fel dintre firmele afiliate sunt monitorizate de autoritățile fiscale pentru a împiedica folosirea lor numai pe post de instrumente de evitare a impozitelor. Se acceptă numai alocările pure și simple de costuri și riscuri. Ghidul OECD insistă asupra naturii *arm's length* a tuturor aranjamentelor de partajare a costurilor și asupra necesității existenței unor beneficii anticipate bine definite pentru participarea la un aranjament de partajare a costurilor.

Aranjamentele de partajare a costurilor dezvoltării de intangibile solicită o monitorizare atentă pentru a asigura că CTN nu transmit costuri necuvenite de dezvoltare a proprietății intangibile către filialele lor din țările în curs de dezvoltare, care pot beneficia de un câștig minim de pe urma acelei proprietăți. Tehnicile de partajare a costurilor pot fi folosite pentru a alocă costurile de cercetare, dezvoltare și alte costuri către țările în curs de dezvoltare pe o bază disproporționată în raport cu beneficiile de care are parte în realitate fiecare dintre aceste țări. Însă, în anumite cazuri și în special în cazul costurilor mari de cercetare-dezvoltare,

care includ dezvoltarea unui nou produs, salariile personalului, filiala implicată și adesea firma-mamă pot să nu facă față tuturor costurilor generate. Și totuși, beneficiul global al grupului corporativ poate necesita un grad de transfer în distribuția totală a costurilor între filiale și în cadrul acestora. Astfel, aranjamentele legale de partajare a costurilor trebuie deosebite de cele ce au ca principal scop evitarea taxelor.

2.5 Acordurile prealabile de preț

Acordurile prealabile de preț (*advance price agreements – APA*) se încheie între contribuabili, inclusiv CTN și autoritățile fiscale din țara de origine sau din țara gazdă; ele pot fi unilaterale, bilaterale și multilaterale. Scopul lor este reducerea incertitudinii și conflictului dintre contribuabili și autoritățile fiscale. APA “stabilește, în avans față de tranzacțiile controlate, un set corespunzător de criterii (de exemplu, metoda, previziuni critice legate de evenimentele viitoare) pentru determinarea prețului de transfer pentru aceste tranzacții pentru o perioadă determinată de timp”. Acordurile multilaterale reduc în mod semnificativ riscul unor audituri legate de prețurile de transfer, riscul unor amenzi și riscul dublei impuneri atunci când politicile fiscale a două țări diferă în privința ajustărilor corespunzătoare și a metodelor acceptabile de determinare a prețurilor de transfer.

Alegerea uneia sau alteia dintre metodele descrise trebuie să aibă loc astfel încât aceasta să permită obținerea cu un grad mare de certitudine a unui preț *arm's length*, în funcție de activitatea economică, circumstanțe și similarități.

Tabelul 1

Tipuri de tranzacții	Metode folosite
Bunuri tangibile – Producție (produse finale și intermediare, componente)	CUP, cost-plus, împărțirea profiturilor
Bunuri tangibile - Distribuție	CUP, preț de revânzare, împărțirea profiturilor, TNMM
Servicii (cercetare-dezvoltare, marketing)	CUP, cost-plus, TNMM
Intangibile (tehnologie, know-how, drepturi de autor, mărci etc)	CUP, împărțirea profiturilor, TNMM
Finanțe (împrumuturi, garanții)	CUP, cost-plus

Sursa: Ernst&Young, 2005.

2.6 Dificultăți de aplicare a metodelor de determinare a prețurilor de transfer

Folosirea principiului *arm's length* nu este lipsită de dificultăți. Criticii acestui principiu subliniază faptul că o asemenea analiză se poate să nu ducă la rezultate mulțumitoare atunci când tranzacția analizată are loc între filialele unei CTN integrate la nivel internațional (*Approches du Règlement des Litiges en Matière de Prix de Transfert*, 2001, p3-7). Deoarece nu poate să reflecte realitatea activității unei astfel de companii, mai ales în ceea ce privește transferurile de tehnologie, fie sub formă de proprietate intelectuală sau know-how, fie sub alte forme de surse de valoare specifice. Cu toate acestea autoritățile fiscale naționale și OECD continuă să prefere metoda *arm's length*, parțial deoarece ea se potrivește mai bine unei lumi în care jurisdicțiile fiscale naționale au la bază teritoriul național. În practică, însă, autoritățile fiscale au fost forțate să recunoască realitățile activităților de preț de transfer ale CTN prin folosirea unor metode de alocare bazate pe profit. Acest lucru a dus, la rândul lui, la dezbateri aprinse asupra naturii și viito-

rului principiului *arm's length*, mai ales între SUA, care se află în fruntea dezvoltării metodelor de alocare bazate pe profit, și OECD, principalul suportor al principiului *arm's length*.

Autoritățile fiscale evaluează dacă prețul de transfer al unei multinaționale respectă standardul *arm's length* folosindu-se de informații din tranzacții comparabile dar independente. În industriile integrate pe verticală, singura sursă de date comparabile sunt tranzacțiile controlate (Gresik și Osmundsen, 2004, p.1-6). Metodele *arm's length* standard nu se pot aplica eficient în astfel de industrii din cauza stimulentei pe care le creează regulile de comparabilitate spre corelarea tacită a prețurilor de transfer.

Atunci cum ar trebui să testeze autoritățile fiscale prețurile de transfer în cazul industriilor integrate pe verticală pentru care nu există tranzacții independente? Deși informațiile din tranzacțiile controlate sunt aparent inconsistente cu standardul *arm's length*, în anumite condiții economice utilizarea corectă a datelor controlate poate inversa sau elimina efectul diferențelor fiscale asupra practicii de preț de transfer a unei transnaționale.

Lipsa de date independente compara-

bile se poate manifesta sub două forme: lipsa unor tranzacții comparabile și lipsa unor activități economice independente comparabile. Lipsa informațiilor comparabile a obligat OECD să introducă în reglementările din 1994 metodele bazate pe profitul tranzacțional. Aceste noi metode permit autorităților fiscale să compare profiturile părților dintr-o tranzacție controlată cu cele ale firmelor independente angajate în afaceri similare chiar dacă tranzacțiile specifice nu sunt similare. Din moment ce reglementările americane cu privire la folosirea acestor metode mai noi necesită încă date din partea a cel puțin două părți neafiliate angajate în activități economice similare, problema rezolvării cazurilor în care nu există date necontrolate rămâne în continuare nerezolvată în SUA. În schimb, recomandările OECD recunosc că “probele provenind de la firmele angajate în tranzacții controlate cu firme asociate pot fi folositoare”, dar nu oferă o recomandare anume referitoare la felul cum ar putea fi folosite mai bine aceste informații (OECD 2001).

Indiferent de metoda folosită, procedura de testare este aceeași. Se colectează date din tranzacțiile între părți neafiliate iar aceste date sunt ajustate pentru diferențe economice cheie între tranzacția dintre părțile testate și tranzacțiile dintre părțile neafiliate, cum ar fi costurile factorilor, tehnologie, specificația produsului. Cu excepția cazurilor celor mai clare, unele diferențe economice între tranzacțiile testate și cele comparabile se vor păstra. După efectuarea tuturor ajustărilor practice asupra datelor, datele comparabile sunt ierarhizate. Dacă valoarea tranzacției părților testate se încadrează între 25 și 75%, prețul de transfer este considerat acceptabil. Când datele tranzacției testate ies din acest interval, datele părți-

lor testate sunt ajustate, în general până la media comparabilă. Această valoare medie este utilizată pentru a calcula un nou preț de transfer și datorii fiscale revizuite.

O altă serie de dificultăți sunt inerente politicii fiscale a țărilor în curs de dezvoltare relativ la stimularea investițiilor străine directe (*Approches du Règlement des Litiges en Matière de Prix de Transfert*, 2001, p.6). Astfel, cea mai mare parte a țărilor în curs de dezvoltare duc o bătălie legislativă încrâncenată, prin intermediul stimulentei fiscale, pentru atragerea investitorilor străini. Coexistența unei politici de stimulare a investițiilor străine și a unei politici de supraveghere a prețurilor de transfer pare a fi un pariu căruia cea mai mare parte a țărilor în curs de dezvoltare nu pot să îi facă față. Astfel, este dificil să te pronunți oficial în favoarea promovării investițiilor străine și, în același timp, să elaborezi prevederi vizând contracararea implantării lor.

O altă serie de dificultăți este legată de aplicarea metodelor de determinare a prețurilor de transfer în cazul tranzacțiilor comerțului electronic. Indiferent de metoda folosită, pentru a fi eficientă, aceasta trebuie să se bazeze pe un anumit număr de tranzacții și situații comparabile de pe piața liberă. Una dintre problemele care se pun la acest nivel se datorează efectelor pe care le-ar putea avea utilizarea frecventă a rețelelor interne ale firmelor în cadrul multinaționalelor asupra aplicării metodelor folosite în mod tradițional în materie de control al prețurilor de transfer, acestea micșorând numărul tranzacțiilor cu entități exterioare grupului care sunt folosite în general drept comparație în cazul acestor metode tradiționale.

Dat fiind faptul că determinarea prețului de transfer nu este o știință exactă, pe de o parte, chiar și un contribuabil de

bună credință poate ajunge să comită erori iar, pe de altă parte, administrația fiscală poate trage concluzii false plecând de la o situație dată.

Fiecare stat fixează obligațiile fiscale după propriile sale reguli. Fiecare contribuabil trebuie să se asigure că prețurile de transfer sunt corect calculate din punct de vedere fiscal înainte de a le determina. Administrația are dreptul de a cere contribuabilului să justifice sau să procure toate documentele aferente activității în cauză și determinării prețului de transfer. Aceste documente trebuie să fie păstrate pentru a fi verificate în cazul unui control fiscal. Se acceptă totuși excepții, dacă administrația fiscală solicită documente pe care contribuabilii nu le posedă sau care nu sunt sub controlul lor. Din acest motiv, OECD a indicat că administrațiile fiscale nu ar trebui să ceară documente care nu ar putea fi rezonabil obținute.

De asemenea, administrațiile fiscale trebuie să se asigure că secretele comerciale, profesionale și științifice sau, la modul general, toate informațiile confidențiale nu sunt divulgate publicului. Aceasta ridică o problemă crucială, căci în domeniul spionajului comercial și industrial anumite întreprinderi ar putea să se întrebe pe bună dreptate dacă oferirea de informații confidențiale autorităților nu ar putea fi folosită și în alte scopuri decât cele fiscale.

3. Perspectivă istorică asupra prețurilor de transfer

3.1 Cum s-a ajuns aici?

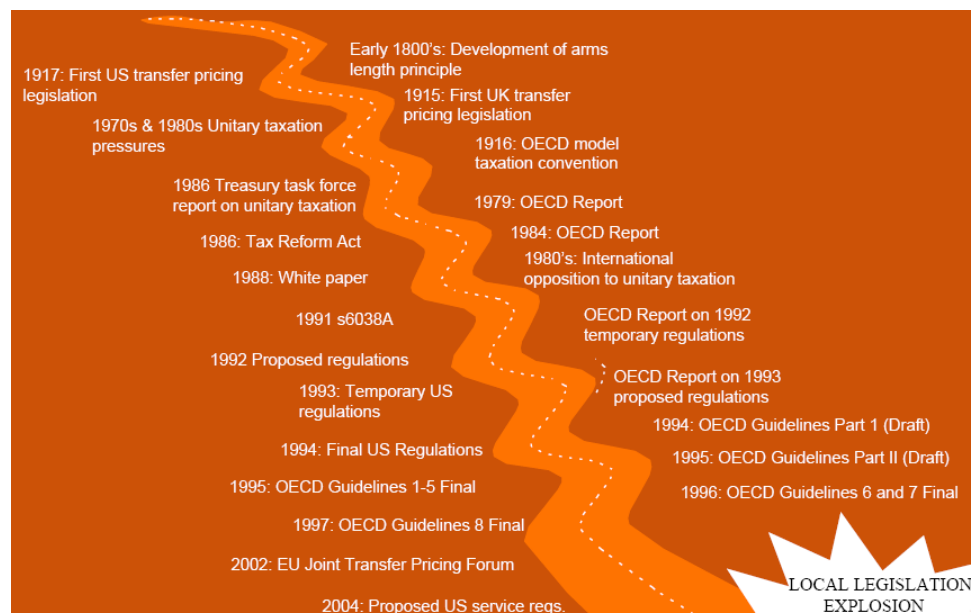
O comparație între statele cu legislații ample pe problema prețurilor de transfer relevă influența ghidului OECD și/sau a

politicii fiscale a SUA asupra reglementărilor din aceste țări (United Nations, 1999, p.15-20). Mai mult, cele mai multe dintre restul legislațiilor cu privire la prețurile de transfer au la bază concepte derivate din una sau din amândouă aceste surse. Este necesară deci o analiză a ambelor abordări pentru a înțelege asemănările și deosebirile dintre ele și pentru a analiza conflictele dintre ele și efectele acestora asupra politicilor globale curente referitoare la prețurile de transfer.

Deși ambele sprijină și respectă principiul *arm's length*, OECD și autoritățile fiscale americane au și păreri divergente în domenii ca: metodele preferate, metodele bazate pe profit acceptabile, strictețea cerințelor de documentare, entitatea căreia îi revine sarcina probei, și tipul și severitatea pedepselor.

- *Ghidul OECD.*

OECD a început o evaluare susținută a problemelor legate de prețurile de transfer prin publicarea în 1979 a lucrării *Prețurile de Transfer și Companiile Multinaționale*, suplimentată de recomandări ulterioare în *Prețurile de Transfer și Companiile Multinaționale: Trei Probleme de Fiscalitate* (1984) și apoi în *Capitalizarea slabă* (1987). Datorită relevanței continue a acestei chestiuni și a numeroaselor revizui ale reglementărilor din SUA, OECD a răspuns nevoilor statelor membre de a avea recomandări la zi în privința prețurilor de transfer corespunzătoare globalizării progresive a activității CTN. Ghidul revizuit OECD cu privire la prețurile de transfer din 1995, 1996 și 1997 a fost menit să sprijine autoritățile fiscale și CTN prin indicarea unor modalități de găsire a unor soluții reciproc satisfăcătoare pentru cazurile de prețuri de transfer, minimizând astfel conflictul” și litigiile costisitoare.



Sursa: PricewaterhouseCoopers, 2005.

Figura 6

Scopul ghidului revizuit este dublu: el este menit să servească drept bază pentru reglementările unei țări în problema prețurilor de transfer și să ofere repere CTN în alegerea unei metode de preț de transfer în conformitate cu principiul *arm's length*. El se caracterizează prin aplicare flexibilă, cerințe moderate de documentare, evitarea dublei impuneri și o relație non-adversarială între autoritățile fiscale și CTN. În prezent, ghidul OECD reprezintă sursa majorității legislațiilor naționale în problema prețurilor de transfer, acolo unde aceste legislații există. Se preferă metodele tranzacționale metodelor bazate pe profit, acestea ultime fiind folosite numai în ultimă instanță.

Legislații bazate pe reglementările OECD

Canada. Prețurile de transfer sunt re-

glementate de Fiscul canadian în Secțiunea 69 a Codului fiscal canadian. Aceste reglementări prevăd ca metoda folosită să respecte standardul *arm's length* în concordanță cu recomandările OECD. În timp ce aplicarea Secțiunii 69 este flexibilă, Fiscul canadian respectă preferința OECD pentru metodele tranzacționale în fața celor bazate pe profit, și exclude metoda profiturilor comparabile. În cazurile în care nu poate fi identificat un cost comparabil necontrolat, trebuie efectuată o analiză funcțională pentru identificarea metodei adecvate de stabilire a prețului de transfer.

Japonia. Administrația Fiscală Națională Japoneză reglementează prețurile de transfer prin Articolul 66-5 al Legii privind Măsurile Speciale de Impozitare. Aceste reglementări se bazează pe liniile directoare OECD și sunt aplicate în mod

flexibil pentru eliminarea mutării venitului și a dublei impozitări. De asemenea, aceste reglementări protejează CTN nipone de auditurile și amenzile impuse de autoritatea fiscală a SUA, ca rezultat al aplicării Secțiunii 482. Datorită numărului din ce în ce mai mare de audituri ale CTN nipone, autoritatea fiscală japoneză a devenit mai activă în propriile audituri asupra CTN non-japoneze.

Marea Britanie. Fiscul controlează tranzacțiile la prețuri de transfer prin Secțiunile 770-773 ale Codului fiscal din 1988. Aceste reglementări se bazează pe ghidul OECD și presupun o interpretare flexibilă a standardului *arm's length* atât pentru transferurile de tangibile, cât și pentru transferurile de intangibile. Aceste reglementări au fost consolidate de modificări legislative inițiate recent. Aceste modificări includ transferarea sarcinii probei de la autoritățile fiscale către CTN și adoptarea unor cerințe de documentare similare recomandărilor OECD.

- *SUA.*

Fiscul american reglementează prețurile de transfer prin Secțiunea 482, care a fost revizuită în mod repetat de-a lungul ultimilor douăzeci de ani, la fiecare revizuire introducându-se modificări semnificative. Cele mai recente modificări din 1994 permit unei CTN alegerea oricărei metode aprobate bazată pe tranzacție sau pe profit pentru stabilirea prețului pentru bunurile sau proprietatea intelectuală transferate. Aceste metode includ CUP, CUT, preț de revânzare, cost plus, împărțirea profiturilor și CPM. Deși există această regulă a “cele mai bune metode”, Fiscul poate pune la îndoială alegerea CTN, sarcina probei revenind CTN. Secțiunea 482 impune CTN să păstreze o amplă documentație contemporană, în

timp ce Secțiunea 6662 stabilește pedepsele pentru nedeclararea completă a veniturilor impozabile, nefacând nici o deosebire între erorile de bună credință și manipularea deliberată.

Unele țări în curs de dezvoltare au reglementări bazate pe ghidul OECD și variații ale acestuia. Republica Coreea și Mexicul, de exemplu, au regimuri relativ bine dezvoltate. Republica Coreea reglementează prețurile de transfer prin intermediul Articolului 20 din Legea impozitului pe venitul corporativ și prin intermediul recomandărilor emise de Biroul de Administrare Fiscală Națională în 1990. Se respectă principiul *arm's length* și sunt preferate metodele CUP, a prețului de revânzare și cost plus. Numai dacă aceste metode nu sunt potrivite pot fi luate în considerare alte metode rezonabile. CTN i se pot solicita documente pentru a se verifica corectitudinea metodei de preț de transfer alese și a aplicării ei. Autoritatea fiscală poate audita CTN care nu furnizează documentația atunci când aceasta este solicitată; aceste cerințe de documentație, revizuite în 1996, sunt mai împovărătoare pentru CTN decât cele sugerate de OECD. Autoritatea fiscală poate și să recalculeze profiturile prin aplicarea unei metode *arm's length* aleasă de ea și urmărește activ CTN care mută profiturile și evită taxele.

În Mexic problemele de preț de transfer sunt tratate în Legea pentru reforma fiscală din 1992 și apoi în 1997 într-un pachet de reformă fiscală ce adoptă ghidul OECD. Se folosește principiul *arm's length*. Se pot efectua ajustări de preț dacă o CTN este deficientă în a menține sau a furniza documentație referitoare la prețuri, și sunt disponibile acorduri prealabile de preț pe mai mulți ani.

4. Uniunea Europeană și prețurile de transfer

Încă de la fondarea Comunității Europene, impozitarea companiilor s-a bucurat de o atenție deosebită ca un element important pentru inițierea și realizarea pieței unice. *Studiul asupra impozitării companiilor* (2001) a identificat în detaliu importanța crescândă a problemelor fiscale legate de prețurile de transfer ca element cheie al pieței unice (<http://europa.eu.int>). Obstacolele și problemele identificate sunt de diferite naturi, dar toate sunt din ce în ce mai stringente și cer rezolvare. Adâncirea pieței unice și numărul în creștere de noi tehnologii și structuri de afaceri la nivel național și internațional au agravat aceste probleme în ultimii ani. O caracteristică comună a multora dintre problemele individuale specifice este că o cooperare mai strânsă între administrațiile fiscale și companii ar putea duce la un progres substanțial.

În iulie 2002, Comisia Europeană a numit 10 experți fiscali din sectorul privat să participe la *Forumul asupra Prețurilor de Transfer al Uniunii Europene*. De asemenea, a fost numit și un Președinte al Forumului. Împreună cu experții din administrațiile statelor membre, experții fiscali au sarcina de a găsi modalități de reducere a costurilor ridicate de conformitate și de eliminare a dublei impozitări, ce are loc frecvent în cazul tranzacțiilor trans-frontaliere intra-grup. Aceste probleme apar din cauza diferendelor atât dintre companii și administrațiile fiscale, cât și dintre administrațiile fiscale naționale în legătură cu stabilirea prețurilor tranzacțiilor. Prima întâlnire a Forumului a fost programată pentru octombrie 2002, urmând ca ea să aibă loc de 2-3 ori pe an.

Există tendința statelor membre de a

impune cerințe din ce în ce mai oneroase de documentație în legătură cu prețurile de transfer. Forumul are menirea de a stabili chestiunile pentru care nu este necesară legislația, cum ar fi acordurile prealabile de preț, de a raționaliza cerințele de documentație și de a clarifica metodele de preț de transfer din recomandările OECD pe acest subiect.

Forumul va fi format din un expert fiscal din fiecare stat membru și 10 experți la nivel înalt din comunitatea de afaceri și un președinte. Experții din lumea afacerilor au fost aleși dintre peste 60 de profesioniști de înaltă calificare din domeniul fiscal activând în industrie, servicii, comunitatea de afaceri și alte domenii de activitate legate de prețurile de transfer.

Obiectivul global al Forumului este aplicarea mai uniformă a regulilor referitoare la prețurile de transfer în cadrul UE. Deși toate statele membre aplică și recunosc recomandările OECD, interpretările diferite acordate acestora dau naștere adesea unor dispute trans-frontaliere care dăunează bunei funcționări a pieței unice și care creează costuri suplimentare, atât pentru companii, cât și pentru administrațiile fiscale naționale.

De asemenea, punerea în practică a așa-numitei "*Convenții de Arbitraj*" (instrument specific de eliminare a dublei impozitări în combinație cu ajustarea profiturilor firmelor afiliate) se dovedește problematică și are nevoie de îmbunătățiri. Rezultatul activității Forumului va consta în soluții practice non-legislative, în liniile OECD, la problemele concrete presupuse de practicile de prețuri de transfer din UE.

La originea Convenției de Arbitraj a stat propunerea Comisiei Europene din 1976 pentru elaborarea unei directive care

să elimine dubla impozitare în cazul transferurilor de profituri între firme afiliate din diferite state membre. După lungi negocieri în Consiliul Ministerial, propunerea Comisiei s-a transformat din Directivă într-o Convenție interguvernamentală și a fost semnată la 23 iulie 1990.

Convenția a fost în vigoare pentru o perioadă inițială de 5 ani, între 1 ianuarie 1995 și 31 decembrie 1999. Ea stabilește o procedură de rezolvare a disputelor atunci când se produce dubla impozitare între firme din state membre diferite, care rezultă dintr-o ajustare în sus a profiturilor uneia dintre firme dintr-unul din statele membre. Majoritatea tratatelor bilaterale pentru evitarea dublei impunerii conțin prevederi pentru ajustări de profit corespunzătoare în jos, dar nu impun și obligația statelor semnatare de a elimina dubla impozitare.

Convenția de Arbitraj asigură arbitraj obligatoriu în cazurile în care statele membre nu pot ajunge la o înțelegere reciprocă în legătură cu eliminarea dublei impozitări în termen de 2 ani de la data înaintării cazului către una dintre autoritățile competente ale statelor membre implicate. Astfel, Convenția îmbunătățește condițiile de desfășurare a activităților trans-frontaliere pe piața unică.

Primul an de activitate a Forumului a avut drept rezultat înaintarea unei recomandări de elaborare a unui Cod de Conduită pentru implementarea Convenției, pe care Comisia Europeană l-a propus Consiliului Ministerial. După aderarea a trei noi state membre în 1995, Convenția de Arbitraj a trebuit să fie suplimentată de o Convenție adițională semnată pe 21 decembrie 1995 și care permitea și Austriei, Finlandei și Suediei să acceadă la Convenție.

Reglementări cuprinzătoare în pro-

blema prețurilor de transfer există și sunt aplicate în mod activ în 9 dintre cele 15 state membre UE la 30 aprilie 2004: Danemarca, Franța, Germania, Irlanda, Italia, Olanda, Portugalia, Spania și Marea Britanie și, de asemenea, în 3 dintre cele 10 noi state membre UE: Republica Cehă, Ungaria și Polonia. O analiză a reglementărilor în domeniul prețurilor de transfer relevă o marea diversitate în ceea ce privește:

- metodele de determinare a prețurilor de transfer acceptate – legislația din unele țări conține metodele standard din ghidul OECD (cum este cazul Marii Britanii); alte legislații, deși nu încorporează explicit ghidul, recunosc metodele OECD în calcularea prețurilor de transfer (Danemarca, Franța); autoritățile din majoritatea țărilor dovedesc o preferință accentuată pentru metodele bazate pe tranzacții în fața celor bazate pe profit (Germania, Italia);
- cerințele de documentare – se verifică nu numai prețul, ci și natura *arm's length* a tranzacției: caracterizarea afacerii, caracterizarea tranzacțiilor intra-corporative, selectarea și aplicarea metodelor, comparabilele, validarea prețului *arm's length*;
- determinarea părților afiliate;
- amenzile aplicate.

Europa Centrală și de Est

Vom analiza în continuare mai îndeaproape situația din Europa Centrală și de Est (Pricewaterhouse Coopers, 2005), având în vedere faptul că unele state din această regiune sunt de puțină vreme membre ale Uniunii Europene, în timp ce altele se pregătesc să devină. În contextul țărilor din Europa Centrală și de Est vom evidenția separat cazul României.

În interiorul ECE există similitudini de abordare care reflectă stadiul actual de dezvoltare a legislației fiscale din regiune. Majoritatea țărilor reglementează stabilirea prețurilor în tranzacțiile intra-corporative interne și trans-frontaliere. În majoritatea țărilor lipsesc sau sunt slab dezvoltate regulile fiscale interne pentru grupuri. În ECE există tendința ca autoritățile fiscale să verifice deductibilitatea serviciilor intra-corporative, în special a celor taxate în cadrul unui aranjament de partajare a costurilor. O altă caracteristică comună este rapiditatea cu care se desfășoară controalele fiscale și reținerea autorităților fiscale de a se angaja în orice formă de proces de negociere pentru a rezolva disputele complexe referitoare la prețurile de transfer. Este important pentru companiile din această regiune să aibă o politică a prețurilor de transfer avansată și coerentă și documentația justificativă aferentă.

a) În *Republica Cehă*, principiul *arm's length* a fost încorporat în legislație în 1993. De la 1 ianuarie 1996, Cehia este membru OECD, iar recomandările OECD cu privire la prețurile de transfer au fost traduse în limba cehă și publicate de Ministerul de Finanțe ceh în 1997 și respectiv 2000. Legislația cu privire la prețurile de transfer se aplică atât în cazul companiilor, cât și al persoanelor fizice, și acoperă atât tranzacțiile interne, cât și pe cele trans-frontaliere. Părțile sunt considerate a fi afiliate dacă una dintre părți participă direct sau indirect la managementul, controlul sau capitalul celeilalte părți, sau dacă o parte terță participă direct sau indirect la managementul, controlul sau capitalul ambelor părți. Începând cu 2001, Codul Comercial Ceh a introdus noi reguli pentru grupurile de companii, inclusiv obligații de raportare. Companiile

care fac parte dintr-un grup pot încheia un Acord de Control (*Controlling Agreement*) cu menționarea companiilor supuse unui management comun de către compania care le controlează. În absența unui astfel de Acord, noile reguli impun obligația companiilor care au un acționar majoritar comun să raporteze tranzacțiile intra-grup. Aceste informații trebuie să facă parte din Raportul Anual și trebuie depuse la Tribunalul Comercial de jurisdicție. Trebuie să se prezinte toate tranzacțiile desfășurate în anul fiscal încheiat între compania filială și acționarul majoritar, precum și între aceasta și o altă filială. Sarcina probei revine contribuabilului. Numărul cercetărilor în legătură cu prețul de transfer a crescut în ultimii ani, ceea ce indică faptul că autoritățile cehă devin mai sigure pe ele în acest domeniu. Aceste cercetări sunt de așa natură încât nu intră în detalii referitoare la calcularea prețurilor de transfer. Ele se concentrează mai mult pe alte aspecte ale tranzacțiilor, cum ar fi profiturile câștigate de companiile locale, aspecte formale (de exemplu, existența unui acord scris). Autoritățile fiscale acordă o importanță deosebită serviciilor intracorporative.

b) Ungaria. Regulile cu privire la prețurile de transfer au fost introduse în *Ungaria* în 1992. Acestea menționează metodele acceptate de determinare a prețului corect (de transfer) de piață (metodele OECD sau alte metode convenabile) și definesc părțile afiliate care trebuie să respecte aceste reguli. O nouă prevedere, introdusă la 1 ianuarie 1993, obligă părțile afiliate să documenteze metoda utilizată pentru determinarea prețului corect de piață, precizând detalii referitoare la faptele și condițiile care sprijină prețul. Legislația ungară are două caracteristici specifice: companiile afiliate care au un

dezavantaj competitiv au voie să aplice un preț de piață incorect, cu scopul de a depăși situația de dezavantaj; “alte metode” pot fi folosite, pe lângă metodele tradiționale OECD, pentru a determina prețul de piață corect. Sarcina probei revine autorităților fiscale. Nu există o procedură pentru acordurile prelabile de preț. În timpul primilor zece ani de existență a regulilor cu privire la prețurile de transfer în Ungaria, autoritățile fiscale nu s-au concentrat asupra chestiunilor privind prețurile de transfer. Însă din 2002, din cauza unei aparente modificări de atitudine a autorităților relevante pentru aceasta problemă, importanța prețurilor de transfer a crescut.

c) *Polonia* are cea mai avansată legislație a prețurilor de transfer din întreaga regiune a ECE (dovedită de cerințele de documentare, cunoașterea problemei prețurilor de transfer pe scară largă în rândul companiilor și al autorităților). Primele reguli au fost instituite în 1992, iar ele au fost dezvoltate în urma aderării Poloniei la OECD în 1996. Introducerea noilor reguli după recomandările OECD de la 1 ianuarie 1997 a fost însoțită de pregătirea inspectorilor fiscali în domeniul prețurilor de transfer de către consultanți din cadrul autorităților fiscale străine. La 1 ianuarie 2001, Polonia a introdus cerințe obligatorii de documentare pentru contribuabilii ce încheie tranzacții cu firme afiliate. Drept consecință, în 2001-2002, numărul cazurilor de prețuri de transfer a crescut semnificativ. Pentru determinarea prețurilor de transfer se pot utiliza: metodele tradiționale – preferențiale (metoda prețului comparabil necontrolat, metoda prețului de revânzare, metoda cost plus), dar și alte metode – metodele bazate pe profitul tranzacției (metoda marjei tranzacționale nete și metoda

împărțirii profiturilor). Prețurile de transfer sunt analizate în cadrul auditurilor fiscale obișnuite, neexistând proceduri specifice separate pentru investigațiile privind prețurile de transfer. Însă recent au fost create echipe de specialiști pe prețurile de transfer în cadrul administrațiilor fiscale, numite “echipe tigr” (*tiger teams*). Acești inspectori se specializează strict pe prețurile de transfer și participă la un program de educare și pregătire intensive pentru a dobândi cunoștințe practice de economie, finanțe, contabilitate, legislație fiscală și așa mai departe. În timpul procedurilor de audit sarcina probei este transferată între autoritățile fiscale și contribuabil. Regulile de prețuri de transfer se aplică tranzacțiilor dintre părțile afiliate naționale, dar și tranzacțiilor internaționale.

d) *Rusia*. Ca parte a reformei fiscale aflate în plină desfășurare în Rusia, partea I a Codului Fiscal a introdus mult anticipata legislație privind prețurile de transfer. Prevederile au intrat în vigoare de la 1 Ianuarie 1999. Conceptele de *preț de transfer* și *arm's length* sunt relativ noi pentru legislația fiscală din Rusia. Potrivit art.40 din Codul Fiscal, autoritățile fiscale pot verifica aranjamentele de preț dintre contribuabili numai în următoarele situații:

- tranzacții între părți interdependente;
- tranzacții barter;
- tranzacții de comerț exterior;
- tranzacții în care, într-o perioadă scurtă de timp, prețurile deviază cu mai mult de 20% (în orice direcție) de la prețurile stabilite de contribuabil pentru bunuri identice sau omogene.

Nu este definită “perioada scurtă de timp”, dar sunt definite “părțile interdependente”. Lista acestora este destul de exhaustivă, dar există cazuri mai compli-

cate de părți care nu îndeplinesc criteriile stabilite de lege, dar se dovedesc a fi în realitate interdependente. Tribunalele pot declara anumite persoane ca fiind interdependente din alte motive decât cele definite de Codul Fiscal dacă relația dintre părți ar putea afecta rezultatul tranzacției. Metodele acceptate pentru stabilirea prețurilor de transfer sunt metoda prețului comparabil necontrolat, metoda prețului de revânzare și metoda cost plus. Codul fiscal stabilește o ierarhie rigidă pentru utilizarea acestor metode: metoda CUP are prioritate în fața celorlalte; dacă nu există tranzacții cu bunuri identice sau omogene sau nu pot fi determinate prețuri relevante din cauza lipsei surselor de informare, se aplică metoda prețului de revânzare; dacă aceasta nu se poate aplica, se aplică metoda cost plus. Rusia nu este membru OECD, dar este influențată de regulile și modele OECD.

e) *Republica Slovacă*. Sistemul fiscal din Republica Slovacă a fost fondat în 1993. În principiu, legislația a încercat să prevină devierile de la prețul *arm's length* în tranzacțiile dintre părți afiliate. Din 1993 și până zi, înțelegerea principiilor prețurilor de transfer de către autoritățile fiscale a crescut semnificativ. Slovacia a devenit membru OECD în decembrie 2000 și a adoptat recomandările OECD privind prețurile de transfer. Legea fiscală slovacă respectă metodele OECD de prețuri de transfer și recomandările privind tranzacțiile trans-frontaliere. Însă experiența practică a principiilor prețurilor de transfer și cerințele privind documentația acceptabilă sunt scăzute în comparație cu țările mai dezvoltate. În general, legislația fiscală slovacă prevede că tranzacțiile între părți afiliate să se bazeze pe principiul *arm's length*. Dacă acest lucru nu se întâmplă și rezultă o reducere a ba-

zei de impozitare, autoritățile fiscale pot ajusta prețurile de transfer astfel încât acestea să reflecte prețul *arm's length*. Există reguli diferite pentru tranzacțiile desfășurate între părți afiliate naționale (persoane fizice și juridice slovace) și pentru tranzacțiile între părți afiliate străine.

Nerespectarea regulilor de preț de transfer poate duce la amenzi de până la 100% din valoarea impozitului datorat neplătit. Nu există prevederi specifice referitoare la documentația care trebuie prezentată de contribuabilii slovaci pentru justificarea prețurilor utilizate în tranzacțiile dintre părțile afiliate. După aderarea țării la UE, este de așteptat ca interesul autorităților pentru prețurile de transfer să crească.

f) *Ucraina*. Deși conceptele de *preț de transfer* și *arm's length* au fost introduse în legislația din Ucraina în 1997, aplicarea lor nu este încă comună. De asemenea, nu au fost încă emise regulile și reglementările necesare la legea principală. Însă evoluțiile recente din legislația ucrainiană sugerează faptul că problema prețurilor de transfer va căpăta o importanță considerabilă în viitorul foarte apropiat. Prețurile de transfer sunt un element relativ nou în Ucraina. Drept consecință, autoritățile fiscale au o experiență foarte redusă în acest domeniu. Există totuși indicii că autoritățile ucrainiene încep să recunoască importanța prețurilor de transfer, ceea ce rezultă în numărul crescând de investigații ale autorităților fiscale asupra tranzacțiilor dintre părțile afiliate.

Legislația definește părțile afiliate, stabilește principiul *arm's length* pentru determinarea prețurilor în tranzacțiile dintre ele și, ce este cel mai important, stabilește implicațiile neutilizării prețurilor *arm's length*. Ucraina nu este membru

OECD, deci principiile privind prețurile de transfer acceptate într-un stat OECD nu vor fi în mod necesar acceptate în Ucraina. Însă, în absența unor recomandări interne, ghidul OECD, care reprezintă cea mai bună practică internațională în domeniul prețurilor de transfer, pare să fie o sursă viabilă pentru contribuabili în dezvoltarea principiilor și documentației referitoare la prețurile de transfer. Prețurile de transfer sunt investigate de obicei ca parte din auditul fiscal obișnuit. De obicei, autoritățile vor verifica prețurile de transfer când:

- a) nu sunt disponibile prețuri comparabile ale vânzărilor către entități neafiliate;
- b) prețurile de transfer variază semnificativ, iar contribuabilul nu reușește să ofere motive întemeiate pentru variația respectivă;
- c) tranzacția generează o pierdere (vânzări la prețuri sub prețul de achiziție).

Nu există o unitate specializată în cadrul autorităților pentru investigarea prețurilor de transfer. Însă autoritățile fiscale participă în mod regulat la *training*-uri internaționale și de asemenea și organizează *training*-uri interne în domeniul prețurilor de transfer. Sarcina probei revine autorităților: dacă ele nu dovedesc contrariul, prețul contractual este considerat a fi un preț corect de piață. Autoritățile devin mai interesate de prețurile de transfer, folosind auditurile fiscale obișnuite ca o oportunitate pentru investigarea prețurilor de transfer.

5. Prețurile de transfer în România

5.1 Cadrul legislativ

În România conceptul de *preț de*

transfer a fost menționat pentru prima dată în Codul Fiscal din 1994. Însă de-abia în anul 2000 a fost elaborată legislația necesară pentru asigurarea aplicării standardului *arm's length* în tranzacțiile dintre părțile afiliate (Pricewaterhouse Coopers, 2005).

Potrivit legislației actuale, regulile de preț de transfer se pot aplica într-o anumită măsură și tranzacțiilor interne. Aplicarea principiilor prețurilor de transfer nu sunt încă ceva comun și nu există recomandări cu privire la metodologiile pe care ar trebui să le folosească autoritățile fiscale în această chestiune. De-a lungul timpului, nici autoritățile, nici contribuabilii nu au încercat să examineze tranzacțiile pentru a le determina veracitatea economică sau să analizeze tranzacțiile dintre părți afiliate luând în considerare “tranzacțiile comparabile” cu părți neafiliate.

Totuși, legislația recentă adoptată la 1 iulie 2002 arată faptul că autoritățile sunt conștiente de importanța din ce în ce mai mare a prețurilor de transfer. În anii care urmează este de așteptat o abordare agresivă.

Istoricul legislației privind prețurile de transfer în România:

- Ianuarie 1995 – Ordonanța de Guvern 70/1994
- Ianuarie 2000 – Ordonanța de Urgență a Guvernului 217/1999
- 2000 – Hotărârea de Guvern 402/2000
- Iulie 2002 – Legea 414/2002
- 2002 – Hotărârea Guvernului 859/2002
- Ianuarie 2004 – Legea 571/2003 Codul fiscal
- 2004 – Hotărârea Guvernului 1840/2004
- Ianuarie 2005 – Ordonanța de Guvern 83/2004

Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal:

– definește părțile afiliate

- “O persoană este afiliată cu altă persoană, dacă relația dintre ele este definită de cel puțin unul din următoarele cazuri:
 - a) persoană fizică este afiliată cu o altă persoană fizică dacă acestea sunt rude până la gradul al III-lea, inclusiv;
 - b) persoană este afiliată cu o altă persoană juridică dacă persoana deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 33% din valoarea sau numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot deținute la persoana juridică ori dacă controlează în mod efectiv persoana juridică;
 - c) persoană juridică este afiliată cu altă persoană juridică dacă orice altă persoană deține direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 33% din valoarea sau numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot deținute la fiecare persoană juridică ori dacă controlează în mod efectiv fiecare persoană juridică.”

Prin *Ordonanța nr.83/2004*, pentru modificarea și completarea Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, articolul de mai sus se modifică astfel:

- “O persoană este afiliată cu altă persoană, dacă relația dintre ele este definită de cel puțin unul din următoarele cazuri:
 - a) persoană fizică este afiliată cu o altă persoană fizică dacă acestea sunt rude până la gradul al III-lea, inclusiv;
 - b) 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 persoana juridică;

- c) persoană juridică este afiliată cu altă persoană juridică dacă cel puțin:
 - 1) 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;
 - 2) 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;
 - 3) 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, cât și la cea de-a doua.”

– definește prețul *arm's length*

- “Preț de piață – suma care ar fi plătită de un client independent unui furnizor independent în același moment și în același loc, pentru același bun sau serviciu ori pentru unul similar, în condiții de concurență loială”
 - prevede dreptul autorităților fiscale de a face ajustări
- “Art. 11 (2) În cadrul unei tranzacții între persoane afiliate, autoritățile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricăreia dintre persoane, după cum este necesar, pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau serviciilor furnizate în cadrul tranzacției.

- enumeră metodele de preț de transfer
- “Art. 11 (2) La stabilirea prețului de piață al tranzacțiilor între persoane afiliate se folosește cea mai adecvată dintre următoarele metode:
 - 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;
 - 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 cheltuială cu vânzarea, alte cheltuieli ale contribuabilului și o marjă de profit.
 - d) orice altă metodă recunoscută în liniile directe privind prețurile de transfer emise de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică.”

Hotărârea Guvernului nr.1840/2004 pentru modificarea și completarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal detaliază metodele enumerate mai sus.

- *Metoda comparării prețurilor.*

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 condițiile existente pe piețe, comparabile din punct de vedere comercial, pentru transferul de bunuri sau de mărfuri identice sau similare, în cantități comparabile, în același punct din lanțul de producție și distribuție și în condiții comparabile de livrare și plată. În acest sens se poate recurge la:

- a) compararea prețurilor convenite între persoane afiliate cu prețurile convenite în relațiile cu persoane independente, pentru tranzacții comparabile (compararea internă a prețurilor);
- b) compararea prețurilor convenite între persoane independente, pentru tranzacții comparabile (compararea externă a prețurilor).

- *Metoda cost-plus.*

Pentru determinarea prețului pieței, metoda se bazează pe majorarea prețurilor principale cu o marjă de profit corespunzătoare domeniului de activitate al contribuabilului. Punctul de plecare pentru această metodă, în cazul transferului de mărfuri sau de servicii între persoane afiliate, este reprezentat de costurile producătorului sau furnizorului de servicii. 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. Suma care se adaugă la costul astfel stabilit va avea în vedere o marjă de profit care este corespunzătoare domeniului de activitate al contribuabilului.

- *Metoda prețului de revânzare*

În cazul acestei metode, prețul pieței este determinat pe baza prețului de revânzare al produselor și serviciilor către entități independente, diminuat cu cheltuielile de vânzare, alte cheltuieli ale

contribuabilului și o marjă de profit. Această metodă se aplică plecând de la prețul la care un produs cumpărat de la o persoană afiliată este revândut unei persoane independente. Acest preț (prețul de revânzare) este apoi redus cu o marjă brută corespunzătoare (marja prețului de revânzare), reprezentând valoarea din care ultimul vânzător din cadrul grupului încearcă să își acopere cheltuielile de vânzare și alte cheltuieli de operare în funcție de operațiunile asumate (luând în considerare activele utilizate și riscul asumat) și să realizeze un profit corespunzător. În acest caz, prețul de piață pentru transferul bunului între entități afiliate este prețul care rămâne după scăderea marjei brute și după ajustarea cu alte costuri asociate achiziționării produsului. La stabilirea valorii marjei prețului de revânzare trebuie să se aibă în vedere următoarele aspecte:

- a) factorii referitori la perioada de timp dintre cumpărarea inițială și revânzare, inclusiv cei referitori la schimbările survenite pe piață în ceea ce privește cheltuielile, ratele de schimb și inflația;
- b) modificările survenite în starea și gradul de uzură al bunurilor ce fac obiectul tranzacției, inclusiv modificările survenite prin progresul tehnologic dintr-un anumit domeniu;
- c) dreptul exclusiv al revânzătorului de a vinde anumite bunuri sau drepturi care ar putea influența decizia asupra unei schimbări a marjei de preț.

- *Metoda marjei nete.*

Metoda marjei nete implică calcularea marjei nete a profitului obținută de o persoană în urma uneia sau a mai multor tranzacții cu persoane afiliate, și estima-

rea acestei marje pe baza nivelului obținut de către aceeași persoană în tranzacții cu persoane independente sau pe baza marjei obținute în tranzacții comparabile efectuate cu persoane independente. Metoda marjei nete presupune efectuarea unei comparații între anumiți indicatori financiari ai persoanelor afiliate și aceiași indicatori ai persoanelor independente, care activează în cadrul aceluiași domeniu de activitate. În utilizarea metodei marjei nete trebuie luate în considerare diferențele dintre persoanele ale căror marje sunt comparabile. În acest sens vor fi avuți în vedere următorii factori: competitivitatea altor contribuabili de pe piață și a bunurilor echivalente, eficiența și strategia de management, poziția pe piață, diferența în structura costurilor și nivelul experienței în afaceri.

- *Metoda împărțirii profitului*

Metoda împărțirii profitului se folosește atunci când tranzacțiile desfășurate între persoane afiliate sunt interdependente, astfel încât nu este posibilă identificarea unor tranzacții comparabile. Această metodă presupune estimarea profitului obținut de persoanele afiliate în urma uneia sau a mai multor tranzacții și împărțirea acestor profituri între persoanele afiliate, proporțional cu profitul care ar fi fost obținut de către persoane independente. Împărțirea profiturilor trebuie să se realizeze printr-o estimare adecvată a veniturilor realizate și a costurilor suportate în urma uneia sau a mai multor tranzacții de către fiecare persoană. Profiturile trebuie împărțite astfel încât să reflecte funcțiile efectuate, riscurile asumate și activele folosite de către fiecare dintre părți.

- *În vederea stabilirii celei mai adecvate metode se au în vedere următoarele elemente:*

- a) metoda care se apropie cel mai mult de împrejurările în care sunt stabilite prețurile supuse liberei concurențe pe piețe comparabile din punct de vedere comercial;
- b) metoda pentru care sunt disponibile date rezultate din funcționarea efectivă a persoanelor afiliate, implicate în tranzacții supuse liberei concurențe;
- c) gradul de precizie cu care se pot face ajustări în vederea comparabilității;
- d) circumstanțele cazului individual;
- e) activitățile desfășurate efectiv de diferitele persoane afiliate;
- f) metoda folosită trebuie să corespundă împrejurărilor date ale pieței și ale activității contribuabilului;
- g) documentația care poate fi pusă la dispoziție de contribuabil.

În legislația românească sunt detaliate următoarele tipuri de tranzacții:

- a) servicii
- b) împrumuturi
- c) proprietate intangibilă

a) În cazul *serviciilor*, metoda preferată este cea a prețurilor comparabile, dacă nu, metoda cost-plus. Între persoanele afiliate costurile de administrare, management, control, consultanță sau funcții similare sunt deduse la nivel central sau regional prin intermediul societății-mamă, în numele grupului ca un tot unitar. Nu poate fi cerută o remunerație pentru aceste activități, în măsura în care baza lor legală este relația juridică care guvernează forma de organizare a afacerilor sau orice alte norme care stabilesc legăturile dintre entități. Serviciile trebuie să fie prestate în fapt. Simpla existență a serviciilor în cadrul unui grup nu este su-

ficientă, deoarece, ca regulă generală, persoanele independente plătesc doar serviciile care au fost prestate de fapt.

b) Când un contribuabil acordă un împrumut (credit) unei persoane afiliate sau atunci când el primește un astfel de împrumut (credit), indiferent de scopul și destinația sa, prețul pieței pentru un asemenea serviciu este constituit din dobânda care ar fi fost agreată de persoane independente pentru astfel de servicii furnizate în condiții comparabile, inclusiv comisionul de administrare a creditului, respectiv împrumutului. În cazul serviciilor de finanțare între persoane afiliate, pentru alocarea veniturilor se analizează dacă împrumutul este dat în interesul desfășurării activității beneficiarului și a fost utilizat în acest scop și dacă a existat o schemă de distribuție a profitului.

c) Atunci când se stabilește prețul de piață al drepturilor de proprietate intelectuală în cadrul tranzacțiilor între persoane afiliate, autoritățile fiscale examinează în primul rând dacă persoanele independente, cu un comportament adecvat, ar fi încheiat o asemenea tranzacție în condițiile stabilite de persoanele afiliate. În cazul transferului de drepturi de proprietate intelectuală, cum sunt: drepturile de folosire a brevetelor, licențelor, know-how și altele de aceeași natură, costurile folosirii proprietății nu sunt deduse separat dacă drepturile sunt transferate în legătură cu furnizarea de bunuri sau de servicii și dacă sunt incluse în prețul acestora.

5.2. Situația actuală sau unde suntem acum

Potrivit legii, nu este solicitată o anume documentație formală despre prețurile de transfer. Însă în practică autori-

tățile pot solicita, de la caz la caz, documentație specifică (Pricewaterhouse Coopers, 2005). În plus, contribuabilii au obligația de a completa o situație anuală a plăților către persoane fizice și juridice străine, cu excepția sumelor legate de importul de bunuri și de transportul internațional.

Până acum, nu au fost elaborate proceduri speciale de audit fiscal cu privire la prețurile de transfer. Astfel încât investigațiile privind prețurile de transfer au loc în timpul auditurilor obișnuite existente deja, fiind desfășurate de inspectori care nu au o pregătire sau o experiență specifică în domeniul prețurilor de transfer.

Din 2000 însă, a crescut interesul autorităților pentru contractele de servicii de management, care reprezintă în prezent tipul de tranzacție cel mai des investigată. În această privință, autoritățile fiscale verifică deductibilitatea taxelor de servicii intra-corporative. În plus, în ceea ce privește procedurile de audit fiscal, sunt din ce în ce mai multe cazuri în care autoritățile vamale au verificat valoarea bunurilor importate și au ajustat valoarea în vamă prin includerea drepturilor de proprietate. Sarcina probei revine contribuabilului.

În prezent nu există o procedură formală de obținere a unui acord prealabil de preț. Codul Fiscal conține prevederi referitoare la Reguli în avans, ceea ce înseamnă o procedură prin care firmele pot obține o aprobare prealabilă din partea autorităților fiscale cu privire la tranzacțiile pe care urmează să le încheie și la structurile utilizate. Această prevedere nu exclude însă încheierea de acorduri prealabile de preț, deși până în prezent nu a fost emis nici un astfel de acord. România este parte în peste 80 de acorduri de dublă impunere, încheiate majoritatea pe baza

modelului OECD, și deci conținând un articol despre "Firmele asociate". În multe dintre tratate acest articol prevede ajustări corelative. Însă în unele dintre acorduri, în special în cele mai vechi, acest articol prevede ajustare unilaterală care mărește profitul unui rezident din cauza utilizării prețurilor neconforme pieței.

Nu există anumite industrii sau tranzacții supuse unui risc de investigație mai mare, după cum nu există nici industrii sau tranzacții ferite de posibilitatea unei investigații privind prețurile de transfer în viitorul apropiat. Însă companiile multinaționale au cele mai mari șanse de a fi controlate primele.

În privința aspectelor vamale, legislația vamală românească este conformă cu regulile Organizației Mondiale a Comerțului (Ernst & Young, 2005). Potențialul de conflict între evaluarea vamală și evaluarea pentru prețuri de transfer este ridicat. Cooperarea între autoritățile vamale și cele fiscale nu este foarte bună acum, dar cu siguranță se va îmbunătăți, astfel încât CTN se pot aștepta la controale inter-disciplinare. Și o altă chestiune de care trebuie să se țină seama: formatul românesc al declarației vamale de import cere să se precizeze dacă tranzacția în cauză are loc între părți afiliate; dacă da, dacă prețul a fost influențat de acest lucru; dacă da, în ce sens.

Majoritatea auditurilor fiscale se concentrează în prezent asupra disponibilității documentației suport a tranzacțiilor între părți afiliate. Serviciile prestate între părți afiliate sunt verificate mult mai frecvent în comparație cu tranzacțiile cu bunuri. Verificările vizează în primul rând existența unor servicii reale, dar încep să urmărească și prețurile aplicate. În ceea ce privește bunurile, auditurile fis-

cale verifică în principal companiile cu pierderi.

În prezent, autoritățile fiscale din România sunt în curs de evaluare a impactului prețurilor de transfer asupra tranzacțiilor dintre părțile afiliate. Consecința în viitor a acestui proces de evaluare va fi elaborarea unor reglementări mai stricte în privința prețurilor de transfer. De asemenea, se așteaptă introducerea unor cerințe formale de documentație. În aceste condiții, companiile vor acorda se pare mai multă atenție tranzacțiilor dintre părțile afiliate (în special în ceea ce privește documentația) pentru a fi sigure ca nu vor fi acuzate de autorități că nu respectă principiul *arm's length* sau pentru a se asigura că vor putea respinge aceste acuzații.

Aplicarea efectivă a reglementărilor privind prețurile de transfer este stânjenită de absența datelor statistice pentru stabilirea marginilor de profit specifice anumitor activități, lipsa sistemelor informatice moderne și lipsa de experiență a autorităților fiscale în domeniul prețurilor de transfer. Cu toate acestea, ne așteptăm ca interesul autorităților fiscale pentru domeniul prețurilor de transfer să crească și să înceapă o investigare a faptelor într-o manieră agresivă, mai ales în ceea ce privește companiile multinaționale. Considerăm că în următorii câțiva ani prețul de transfer va deveni unul din subiectele majore ale controalelor fiscale.

În *concluzie*, putem considera că țara noastră a pășit deja cu dreptul pe drumul unei legislații actuale în privința prețurilor de transfer, prin adoptarea reglementărilor OECD în noul Cod fiscal. Atenția sporită care se acordă acestei chestiuni se poate observa din mai multe perspective. În primul rând, prezența celor patru mari companii de contabilitate și audit interna-

ționale, așa-numitele "The Big Four" (Pricewaterhouse Coopers, Deloitte & Touche, Ernst & Young și KPMG), oferă companiilor românești acces la servicii profesionale de calitate pentru elaborarea unor politici fiscale eficiente, care să le pună la adăpost în cazul unor eventuale controale din partea autorităților. Aceste firme fac tot posibilul să popularizeze chestiunea prețurilor de transfer în rândul companiilor din țara noastră, organizând numai de la începutul anului curent două seminarii pe această temă, în care au prezentat în primul rând legislația românească. Pricewaterhouse Coopers organizează periodic până la sfârșitul anului ateliere de lucru la care au invitat reprezentanți ai marilor firme românești și în cadrul cărora acestora le sunt prezentate cazuri concrete de prețuri de transfer și problemele care pot apărea.

Pe de altă parte, numărul companiilor transnaționale prezente în țara noastră, deși nu este încă atât de mare pe cât ne-am dori noi, crește continuu. Iar, o dată cu introducerea cotei unice de impozitare, România ar putea deveni una din destinațiile profiturilor celorlalte filiale din țări cu fiscalitate mai ridicată. Fiscal, am devenit competitivi. Singurul impediment care ar putea apărea este impredictibilitatea legislativă: azi scad taxele, mâine cresc accizele și un întreg plan de afaceri poate fi dat astfel peste cap. Însă statul nu se va putea bucura de beneficiile ce ar putea apărea datorită noii conjuncturi dacă nu va lua măsuri de contracarare a prețurilor de transfer. Regulile privind prețurile de transfer ar trebui să fie implementate corect și eficient, iar inspectorii fiscali să fie specializați cu tehnicile de control.

Firmele mari și-au exprimat cu ocazia seminariilor amintite mai sus dorința de a

face lobby pe lângă guvernul român pentru adoptarea unei legislații mai favorabile în această problemă, mai ales în ceea

ce privește serviciile, care sunt acum și cele care fac obiectul celor mai frecvente controale.

Bibliografie

Choe, Chongwoo; Hyde, Charles E., *Multinational Transfer Pricing, Tax Arbitrage and the Arm's Length Principle*, 22 septembrie 2004,
Ernst&Young, *Transfer Pricing*, 2002, 2003, 2004, Global Survey, www.ey.com.
Ernst&Young, "Transfer Pricing Conference", JW Marriott Bucharest, May 18, 2005.
Gresik, Thomas A.; Osmundsen, Petter, *Transfer Pricing in Vertically Integrated Industries*, februarie 2004, www.nd.edu, site-ul Universității din Notre-Dâme.
Grupul special de experți al cooperării internaționale în materie de prețuri de transfer, *Approches du Règlement des Litiges en Matière de Prix de Transfert*, Geneva, septembrie 2001, <http://unpan1.un.org>, site-ul Națiunilor Unite pentru Administrație Publică și Finanțe.
Holland, John, 'International Financial Management', Second Edition, Blackwell Publishers, Cambridge, Massachusetts, USA, 1993.
Monitorul Oficial al României, nr. 1074/18 noiembrie 2004.
Monitorul Oficial al României, nr. 793/27 august 2004.
Monitorul Oficial al României, nr. 147/18 februarie 2005.
Monitorul Oficial al României, nr. 927/23 decembrie 2003.
<http://papers.ssrn.com>.

Pricewaterhouse Coopers, *Transfer Pricing, International and Local Perspectives*, Bucharest, 24 February 2005.
Pricewaterhouse Coopers, *Transfer pricing in Central and Eastern Europe*, www.pwc.com.
Pricewaterhouse Coopers; Bunge S.A. Geneva, *Transfer Pricing Analysis for Services*, PwC Zurich, 20.12.2004.
Sakurai, Yuka, *Comparing Cross-Cultural Regulatory Styles and Processes in Dealing with Transfer Pricing*, Centre for Tax System Integrity, Research School of Social Sciences, Australian National University, Canberra, Noiembrie 2004, <http://ctsi.anu.edu.au>.
Shapiro, Alan C., 'Foundations of Multinational Financial Management', Fourth Edition, John Wiley & Sons, Inc., 2002, USA.
The Economist, *Survey: Globalisation and Tax*, 27 ianuarie 2000.
United Nations Conference on Trade and Development, *Transfer pricing*, UNCTAD Series on issues in international investment agreements, United Nations, New York and Geneva, 1999, www.unctad.org.
World Investment Report 2004, www.unctad.org
www.asco.ch
www.bpra.ch
www.chcm.ch
europa.eu.int/comm/taxation_customs/taxation/company_tax/transfer_pricing
www.treuhand-kammer.ch