

# România: o perspectivă empirică

## Difficulties and deficiencies in applying the transfer pricing mechanisms in Romania: an empirical perspective

Cadru didactic asociat, drd. **Mihai LUPU\***  
Academia de Studii Economice din București

### Abstract

*The examination of the way in which transactions are undertaken between group companies is a subject with a long history at the level of international regulatory bodies. From Romania's point of view, the works developed by the EU and the OECD constituted points of reference in creating the local transfer pricing legislation. However, certain things can be perfected, regarding the drafting of the legislation, the interpretation of the legislation by the tax authorities and its application on specific subjects. From empirically analysing the practical difficulties and deficiencies in Romania, as well as from investigating the way in which other tax authorities manage the topic of transfer pricing, solutions can be identified. However, for achieving the objective of voluntary compliance, it's necessary that the tax authorities prove their initiative by developing, making available to the business community and using guides and methodologies, or by establishing common practices, in addition to the legislation.*

**Keywords:** transfer pricing, multinational companies, arm's length principle, Romanian legislation, practical difficulties, empirical perspective.

### Rezumat

*Verificarea modului în care se desfășoară tranzacțiile dintre companiile membre ale aceluiași grup este o problemă cu o lungă istorie la nivelul organismelor de reglementare internaționale. Din punctul de vedere al României, lucrările elaborate la nivelul UE și OCDE au constituit puncte de referință în redactarea legislației de prețuri de transfer. Cu toate acestea, există lucruri perfectibile care țin de redactarea legislației, interpretarea legislației și aplicarea ei în practică pe subiecte specifice. Din analiza empirică a dificultăților și deficiențelor existente în practică în România, precum și din investigarea modului în care alte autorități fiscale gestionează problematica prețurilor de transfer se pot identifica soluții, însă, pentru atingerea obiectivului de conformare voluntară, este necesar ca autoritățile fiscale să dea dovadă de inițiativă prin elaborarea, punerea la dispoziția mediului de afaceri și utilizarea de ghiduri și metodologii, precum și prin instituirea de practici comune, în completarea legislației.*

**Cuvinte-cheie:** prețuri de transfer, grupuri de companii, principiul valorii de piață, legislația din România, probleme practice, perspectivă empirică.

### 1. Introducere: De ce, după mai bine de 15 ani, prețurile de transfer continuă să fie un subiect aprins în România?

În contextul unei economii mondiale caracterizate printr-un grad ridicat de interconectivitate și complexitate, al unei presiuni continue în ceea ce privește bugetele diferitelor state (din perspectiva

---

\* mihai.lupu@cig.ase.ro

modului în care sunt atrase și gestionate resursele financiare) și al dorinței grupurilor de companii de a-și optimiza orice aspect al activității operaționale, inclusiv sarcina fiscală, prețurile de transfer au cunoscut în ultimii 15 ani o creștere semnificativă a importanței atât pe agenda companiilor multinaționale și naționale care operează în România cât și pe agenda autorităților fiscale.

Discuția despre necesitatea asigurării unei verificări a modului în care grupurile de companii desfășoară tranzacții este una cu o lungă istorie la nivelul Organizației pentru Cooperare și Dezvoltare Economică (OECD – The Organisation for Economic Cooperation and Development), dar și al altor organisme de reglementare la nivel internațional precum Forumul Comun al Uniunii Europene privind Prețurile de Transfer (EUJTPF – European Union Joint Transfer Pricing Forum), Comisia Europeană sau Organizația Națiunilor Unite (UN – United Nations) care, de-a lungul timpului, au organizat numeroase discuții și au elaborat documente cu un impact semnificativ, ce au modelat felul în care statele și-au redactat legislația locală de prețuri de transfer și practicile interne de gestionare a acestei problematice. Cu titlu de exemplu, se pot menționa:

- prima variantă „modernă” a Liniilor Directoare OECD privind Prețurile de Transfer pentru Companii Multinaționale și Autorități Fiscale (OECD – Transfer Pricing Guidelines for Multinational Companies and Tax Administrations) emisă în anul 1995 și ulterior modificată și completată succesiv în 2009, 2010, 2017 și 2022 („modernă” deoarece primul raport OECD în ceea ce privește problematica prețurilor de transfer datează încă din 1979);
- cele 15 planuri BEPS (acronimul pentru Base Erosion and Profit Shifting) finalizate de OECD în 2015 și care au avut ca obiectiv stabilirea unui set de măsuri care să prevină/să elimine erodarea bazei de impozitare și transferul de profituri între state (primul raport oficial cuprinzând planul de acțiune al OECD în această problemă datează din 2013);
- ghidul elaborat în 2020 de OECD în ceea ce privește implicațiile pandemiei de Covid-19 asupra gestionării prețurilor de transfer (Guidance on the transfer pricing implications of the COVID-19 pandemic);
- manualul elaborat și emis în 2017 de UN în ceea ce privește prețurile de transfer, destinat țărilor în curs de dezvoltare (United Nations Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries);
- rapoartele și ghidurile emise de către EUJTPF pentru probleme specifice, cum ar fi de exemplu serviciile cu valoare adăugată redusă (EU Joint Transfer Pricing Forum DRAFT JTPF Report: Guidelines on low value adding intra-group services, emis în 2010) sau utilizarea de comparabile în Uniunea Europeană (EU Joint Transfer Pricing Forum Report on the use of comparables in the EU, emis în 2016);
- eforturile Comisiei Europene materializate în elaborarea și emiterea în 2005 a unui cod de conduită în ceea ce privește documentarea prețurilor de transfer (Code of Conduct on transfer pricing documentation) sau reintroducerea în 2004 (cu aplicabilitate retroactivă din 2002) a unei convenții de arbitraj care să permită rezolvarea facilă a disputelor internaționale generate de ajustările de prețuri de transfer și eliminarea dublei impozitări la nivelul grupurilor multinaționale (EU Arbitration Convention).

Lista poate continua și ea reflectă eforturile semnificative întreprinse la nivel internațional cu scopul de a asigura o înțelegere cât mai corectă și detaliată a problematicii prețurilor de transfer și a oferi un cadru conceptual unitar, menit să servească drept reper de bune practici în crearea și transpunerea de măsuri la nivel local, obiectivul acestor măsuri fiind să asigure un echilibru și o cale de dialog între autoritățile fiscale și contribuabili: echilibru între dorința autorităților fiscale de a-și maximiza veniturile la bugetul de stat și cea a contribuabililor de a-și optimiza sarcina fiscală, și dialog în vederea identificării clare a situației de fapt, lămuririi oricăror neînțelegeri și evitării disputelor.

Din punct de vedere local, lucrările elaborate de către diferitele organisme ale Uniunii Europene, precum și cele elaborate de către OECD au fost luate în considerare în redactarea legislației de prețuri de transfer din România. Mai mult, Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (Codul fiscal), dar și Ordinul 442/2016 privind cuantumul tranzacțiilor, termenele pentru întocmire, conținutul și condițiile de solicitare a dosarului prețurilor de transfer și procedura de ajustare/estimare a prețurilor de transfer (Ordinul 442/2016) menționează în mod specific faptul că, în ceea ce privește analiza respectării principiului valorii de piață în tranzacțiile între persoane afiliate, se vor utiliza și prevederile Liniilor

Directoare OECD privind Prețurile de Transfer pentru Companii Multinaționale și Autorități Fiscale (Liniile directoare OECD), cu amendamentele/modificările și completările ulterioare. Prin urmare, reglementările locale se doresc a fi o expresie a bunelor practici la nivel internațional, continuând să evolueze în funcție de noile tendințe incluse în rapoartele OECD. Cu toate acestea, există anumite lucruri perfectibile, care țin atât de modul de redactare a legislației, cât și de interpretarea și aplicarea ei.

La 15 ani de la emiterea primului ordin care a adus în prim-plan problematica prețurilor de transfer în România, introducând necesitatea întocmirii și prezentării de către contribuabili a unui dosar de prețuri de transfer prin care să justifice respectarea principiului valorii de piață în cadrul tranzacțiilor desfășurate cu persoane afiliate (respectiv Ordinul nr. 222/2008 privind conținutul dosarului prețurilor de transfer, înlocuit în anul 2016 de varianta sa îmbunătățită ce ține cont de ultimele dezvoltări de la nivel internațional, respectiv Ordinul nr. 442/2016), ne aflăm încă într-o postură perfectibilă. Definirea persoanelor afiliate (aceasta fiind terminologia specifică pentru companiile care fac parte din același grup; de notat însă că afilierea se poate manifesta inclusiv între persoane fizice sau între o persoană fizică și una juridică), a principiului valorii de piață, a metodelor de prețuri de transfer, stabilirea regulilor în ceea ce privește întocmirea și prezentarea dosarului de prețuri de transfer și conținutul acestuia, posibilitatea de obținere de acorduri de preț în avans, posibilitatea de rezolvare a disputelor la nivel internațional generate de ajustările de prețuri de transfer și eliminarea dublei impozitări în cadrul grupurilor (naționale și multinaționale) – toate sunt lucruri ce există în legislația din România, însă modul în care sunt scrise și puse în aplicare generează neînțelegeri și dispute între autoritățile fiscale și contribuabili, făcând din gestionarea prețurilor de transfer o problemă mai dificilă decât ar trebui să fie.

O tematică relativ nouă comparativ cu alte tematici din sfera fiscalității, cu un grad ridicat de specificitate și complexitate, într-o continuă evoluție și schimbare și care implică un grad ridicat de cunoaștere a modelelor de afaceri și a modului în care funcționează anumite industrii, prețurile de transfer presupun din multe puncte de vedere utilizarea raționamentului profesional. Prin urmare, existența unui cadru de reglementare cât mai precis și abordarea unitară a problematicilor specifice în cadrul acțiunilor de inspecție fiscală întreprinse de către autorități sunt esențiale pentru a genera claritate și a asigura un grad corespunzător de obiectivitate, care să poată contrabalansa partea de subiectivism inerent.

Un concept des evocat în ultima vreme, inclusiv de către autoritățile fiscale din România, atunci când vine vorba de politica fiscală în materie de prețuri de transfer (dar nu numai), este acela de „conformare voluntară”. Însă aceasta se poate obține numai în măsura în care se îndeplinesc anumite condiții critice precum: existența unei legislații fiscale clare și predictibile, aplicarea ei unitară și nediscriminatorie, instruirea corespunzătoare a organelor de inspecție și asigurarea unei abordări unitare a diferitelor aspecte în discuție din perspectiva prețurilor de transfer, oferirea de sprijin de către autoritățile fiscale și îndrumarea contribuabililor în ceea ce privește modalitatea de interpretare a prevederilor legale mai puțin clare, implementarea unor mecanisme funcționale pentru obținerea de către contribuabili a certitudinii fiscale (inclusiv prin emiterea, acolo unde este cazul, de soluții fiscale individuale anticipate acorduri de preț în avans) și a unor mecanisme eficiente (caracterizate prin obiectivitate și imparțialitate) de rezolvare a disputelor fiscale.

Dintr-o perspectivă empirică, dificultățile și deficiențele în aplicarea prețurilor de transfer în România pot fi împărțite în două categorii principale, respectiv: (1) probleme care țin de modul de redactare a legislației de prețuri de transfer, și (2) probleme care țin de interpretarea legislației de prețuri de transfer și aplicarea ei în practică.

### **3. Probleme care țin de modul de redactare a legislației de prețuri de transfer**

Din punctul de vedere al structurii, modului de organizare și dezvoltării în timp, legislația din România în domeniul prețurilor de transfer poate fi caracterizată ca o legislație care acoperă doar „în mare” această problematică. Astfel, ea include aspecte precum:

▪ *definițiile și conceptele principale* (de ex.: principiul valorii de piață, persoane afiliate, metodele de prețuri de transfer, procedura amiabilă etc.). Acestea se regăsesc în Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal, împreună cu Normele metodologice aprobate prin Hotărârea Guvernului 1/2016 [de ex. art. 7 – pct. 26, pct. 32 și pct. 33; art. 11 – alin. (4); art. 19 – alin. (6); art. 36 – alin. (3); art. 37 – alin. (3)], Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală (de ex. Titlul IX – Capitolul I referitor la procedura amiabilă) etc.;

▪ *mecanisme și aspecte procedurale specifice* (de ex.: conținutul cererii și procedura emiterii acordurilor de preț în avans, întocmirea și conținutul dosarului de prețuri de transfer, efectuarea ajustărilor corespondente între persoane afiliate române etc.). Acestea se regăsesc în Ordinul nr. 442/2016, Ordinul nr. 3737/2015 privind aprobarea modelului și conținutului formularului „Decizie de ajustare/estimare a venitului sau cheltuielii uneia dintre persoanele afiliate”, Ordinul nr. 3735/2015 pentru aprobarea procedurii privind emiterea și modificarea acordului de preț în avans, precum și conținutul cererii de emiterie și modificare a acordului de preț în avans etc.

Or, gestionarea optimă a unei problematici fiscale complexe (precum prețurile de transfer) necesită nu doar existența unui cadru general, ci și a unor îndrumări care să acopere probleme specifice sau să ofere mai mult context în acele situații unde acest lucru se cere. De exemplu, enumerarea metodelor de prețuri de transfer și enunțarea câtorva dintre caracteristicile lor principale nu oferă o imagine clară asupra modului în care ele pot fi și utilizate în practică (în scopul analizării și documentării prețurilor de transfer) și motivelor pentru care o anumită metodă poate să fie mai potrivită decât o alta într-un context specific.

Mai mult, uneori legislația din România include în paragrafe alăturate concepte dispartate sau incomplete, preluate printr-o traducere parțială a unor reglementari sau lucrări internaționale, dând naștere în practică unor abordări agresive ale autorităților în cadrul acțiunilor de inspecție fiscală datorită necunoașterii în totalitate a problematicei (de exemplu, parcurgerea legislației locale în ceea ce privește serviciile intra-grup oferă doar o perspectivă parțială, mult redusă față de cea obținută în cazul parcurgerii în totalitate a capitolului VII din Liniile directe OECD).

Reglementările locale în domeniul prețurilor de transfer nu oferă imaginea unui cadru unitar, conceput după o direcție clară și o strategie de dezvoltare în viitor, ci mai degrabă pe cea a unei colecții de principii de bază, completate pe alocuri cu:

(i) o parte de clarificări limitate pe arii specifice, considerate de interes de către autoritățile fiscale, care să le permită acestora o anumită abordare în activitatea de inspecție fiscală (aceste clarificări sunt însă mult prea puține comparativ cu ceea ce ar fi necesar și reflectă uneori o abordare superficială a subiectelor în discuție);

(ii) elemente procedurale menite să rezolve aspecte intervenite pe parcurs în activitatea de administrare (e.g. cum anume se face documentarea prețurilor de transfer, cum se determină intervalul de piață, cum se efectuează ajustările de prețuri de transfer, cum se elimină dubla impozitare în cazul ajustărilor de prețuri de transfer efectuate între persoane afiliate din România, cum se emite un acord de preț în avans etc.).

Acest model, nu tocmai optim, de dezvoltare a legislației este dublat și de existența unor probleme în preluarea unor concepte din legislația internațională în legislația locală. Un exemplu elocvent din acest punct de vedere este reprezentat de transpunerea în Normele metodologice la Codul fiscal a conceptului de „shareholder activities” (activități care țin de structura juridică a unui grup) din Liniile directe OECD.

În capitolul VII, „Considerente speciale privind serviciile intra-grup”, Liniile directe OECD menționează că, din punctul de vedere al naturii lor, activitățile desfășurate în cadrul unui grup pot fi împărțite în două categorii: (1) activități care se desfășoară la nivel central ca urmare a modului în care este organizat grupul și care nu aduc beneficii entităților locale („shareholder activities”), nefiind justificată facturarea lor sub forma de servicii intra-grup, ci ele trebuind a fi deduse de regulă la nivelul companiei mamă sau cea de holding a grupului; și (2) activități desfășurate la nivel central care generează beneficii pentru companiile locale, pentru care se justifică facturarea lor sub forma de servicii intra-grup

întrucât, în absența lor, companiile locale ar fi trebuit fie să își angajeze personal intern prin intermediul căruia să le desfășoare, fie să apeleze la ajutorul unor prestatori independenți de pe piață. Mai mult, pentru a adăuga claritate, art. 7.10 din Liniile directoare OECD oferă și exemple de costuri care pot fi asociate unor activități din categoria „shareholder activities”, cum ar fi costuri ocazionate de întâlnirile acționarilor companiei mamă, costuri pentru emiterea de acțiuni la nivelul companiei mamă sau cu listarea acesteia, costuri cu auditarea companiei-mamă etc.

În schimb, referitor la această problematică, Normele metodologice la Codul fiscal (respectiv pct. 13 din Normele metodologice aferente art. 11), menționează: „(13) În cazul serviciilor de administrare și conducere din interiorul grupului se au în vedere următoarele: a) 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 ce guvernează forma de organizare a afacerilor sau orice alte norme care stabilesc legăturile dintre entități. Cheltuielile de această natură pot fi deduse numai dacă astfel de entități furnizează în plus servicii persoanelor afiliate sau dacă în prețul bunurilor și în valoarea tarifelor serviciilor furnizate se iau în considerare și serviciile sau costurile administrative. Nu pot fi deduse costuri de asemenea natură de către o filială care folosește aceste servicii luând în considerare relația juridică dintre ele, numai pentru propriile condiții, ținând seama că nu ar fi folosit aceste servicii dacă ar fi fost o persoană independentă; [...]”<sup>1</sup>

Astfel, conceptul de „shareholder activities” capătă în legislația din România denumirea de „costuri de administrare, management, control, consultanță sau funcții similare”, deși Liniile directoare OECD nu fac această categorisire. Vorbim practic de o arie extrem de largă de activități, ce cuprinde orice fel de asistență oferită de către compania mamă a unui grup către filialele sale, și nu despre ceva specific ce se desfășoară doar în beneficiul firmei-mamă, așa cum este intenția Liniilor directoare OECD. Mai mult, deși Liniile directoare OECD prevăd că activitățile desfășurate în cadrul unui grup generatoare de costuri ce trebuie deduse la nivelul companiei-mamă sunt mai degrabă excepția și nu regula, ele având un caracter limitat și necesitând a fi analizate separat, Normele la Codul fiscal oferă fix perspectiva inversă, punctând că regula este ca „între persoanele afiliate costurile de administrare, management, control, consultanță sau funcții similare sunt deduse la nivel central sau regional prin intermediul societății-mamă, [...]” și că „nu poate fi cerută o remunerație pentru aceste activități, [...]”; numai prin excepție cheltuielile de această natură pot fi deduse: „Cheltuielile de această natură pot fi deduse numai dacă astfel de entități furnizează în plus servicii persoanelor afiliate sau dacă în prețul bunurilor și în valoarea tarifelor serviciilor furnizate se iau în considerare și serviciile sau costurile administrative”, introducând două condiții neclare referitoare la furnizarea în plus de servicii (în contextul în care desfășurarea de activități de consultanță este expresia prestării de servicii de consultanță, nu este clar cum anume consideră legiuitorul că trebuie furnizate în plus servicii) sau la necesitatea luării în considerare a serviciilor și costurilor administrative în prețul bunurilor și serviciilor furnizate (fără a specifica ce înseamnă conceptul de luare în considerare sau despre ce servicii sau costuri administrative e vorba – cele care fac obiectul facturării intra-grup sau toate costurile administrative ale contribuabilului). În final, Normele la Codul fiscal nu preiau nici exemplele furnizate de Liniile directoare OECD, care ar fi reușit să aducă puțină claritate în cadrul problematicii.

În practică, formularea neclară din Normele la Codul fiscal (generată cel mai probabil de o traducere parțială și inexactă a paragrafelor din Liniile directoare OECD cumulată cu neînțelegerea exactă a problematicii aduse în discuție) dă naștere unor abordări foarte agresive din partea autorităților fiscale din România care tind să considere că orice costuri de administrare, management, control, consultanță sau funcții similare (generate de tranzacțiile de prestări de servicii intra-grup) sunt nedeductibile din punct de vedere fiscal la nivelul contribuabililor locali, fără a mai analiza în detaliu în ce măsură acestea sunt necesare și aduc sau nu beneficii economice.

Uneori, se merge până într-acolo încât autoritățile fiscale încearcă să argumenteze (inclusiv în instanță) că prevederile Normelor la Codul fiscal nu exprimă dorința legiuitorului de a reflecta în legislația locală conceptul de „shareholder activities”, servind unor obiective distincte, deși există inclusiv decizii

---

<sup>1</sup> Hotărârea Guvernului nr. 1/2016 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, Titlul I, Capitolul II, Secțiunea a 2-a, pct. (13).

ale instanțelor de judecată ce menționează în mod expres acest lucru – de exemplu, Decizia nr. 3806/2022 emisă de Înalta Curte de Casație și Justiție, Secția de contencios administrativ și fiscal, menționează referitor la interpretarea prevederilor punctului 41 din Normele de aplicare ale art. 11 din Codul fiscal (punctul 41 din Normele la Codul fiscal de dinainte de 2016 fiind actualul punct 13): „*Prin acest paragraf se dorește o transpunere în legislația națională a punctului 7.10 din Liniile directoare OECD privind prețurile de transfer, fiind avute în vedere costurile acționarului (așa-numitele «shareholding costs») aferente activităților de tip shareholding și care sunt legate în principal de structura juridică a unui grup*”.

Un alt aspect de menționat în contextul deficiențelor care țin de modul de redactare a legislației de prețurilor de transfer din România este cel legat de existența de inconsecvențe sau omisiuni în modul de redactare a legislației care generează probleme atât de ordin practic (prin absența unor îndrumări specifice promise pe anumite teme), cât și probleme de tehnică legislativă (neținându-se cont de ce anume se poate legifera prin legislație primară și respectiv prin legislație secundară sau de legătura dintre textele legislative). Câteva exemple concrete în acest sens sunt reprezentate de:

(i) faptul că nu a fost încă emis un ordin care să detalieze modalitatea de derulare a procedurii amiabile, așa cum se menționează că este necesar să se întâmple în Legea nr. 207/2015 privind Codul de procedură fiscală;

(ii) modul neclar în care sunt definite pragurile de semnificație în Ordinul nr. 442/2016. De exemplu, art. 2 din ordin, referitor la pragurile de semnificație aplicabile în cazul marilor contribuabili menționează „*200.000 euro, în cazul dobânzilor încasate/plătite pentru serviciile financiare, calculată la cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României valabil pentru ultima zi a anului fiscal*”. În practică, în stabilirea modului în care se îndeplinește sau nu acest prag, analiza trebuie făcută având în vedere dobânzile înregistrate și nu cele încasate/plătite, întrucât înregistrarea în contabilitate este evenimentul care influențează rezultatul fiscal și nu încasarea sau plata. Mai mult, nu există o clarificare cu privire la care trebuie să fie interpretarea semnului „/”, respectiv dacă la determinarea pragului de semnificație trebuie adunate sumele înregistrate sub formă de venituri cu cele înregistrate sub formă de cheltuieli cu dobânzile sau dacă ele se privesc separat (în practică, potrivit logicii economice și principiilor contabile, ele sunt privite separat și nu se cumulează). De asemenea, nu se specifică în lege cum anume se face diferențierea între „servicii financiare” și „servicii” la modul general sau ce se întâmplă, din perspectiva documentării, cu serviciile financiare a căror remunerație nu îmbracă forma dobânzilor – de exemplu emiterea unei scrisori de garanție bancară care se remunerează prin aplicarea unui comision (în practică, ele sunt incluse în sfera de documentare).

(iii) Codul fiscal prevede că procedura de ajustare/estimare și modalitatea de stabilire a nivelului tendinței centrale a pieței, precum și situațiile în care autoritatea fiscală poate considera că un contribuabil nu a furnizat datele necesare stabilirii respectării principiului valorii de piață pentru tranzacțiile analizate se stabilesc potrivit Codului de procedură fiscală însă, în fapt, toate acestea sunt incluse în Ordinul 442/2016; asta deși, potrivit prevederilor Codului de procedură fiscală, acest ordin a fost emis pentru a detalia doar cuantumul tranzacțiilor pentru care contribuabilul/plătitorul are obligația întocmirii dosarului prețurilor de transfer, termenele pentru întocmirea acestuia, conținutul dosarului prețurilor de transfer, precum și condițiile în care se solicită acesta.

Un ultim aspect important de marcat este cel legat de completarea prevederilor legislației locale cu cele ale Liniilor directoare OCDE sau raportarea autorităților fiscale în practică la alte documente din limba engleză (de exemplu manualul elaborat de OECD privind procedura amiabilă – „Manual on Effective Mutual Agreement Procedures (MEMAP)”), fără existența unor traduceri oficiale.

În acest context, fiecare contribuabil, fiecare inspector fiscal și specialist (consultant, avocat, judecător etc.) se vede nevoit să se bazeze fie pe propriile cunoștințe de limba engleză, fie pe traduceri efectuate de către traducători autorizați/neautorizați a căror experiență în ceea ce privește terminologia fiscală (și cu atât mai mult cea specifică prețurilor de transfer) este de regulă una foarte limitată (merită

amintit că inițial, în România, „principiul valorii de piață” denumit în limba engleză „arm’s length principle” a apărut, datorită unei traduceri nepotrivite, ca „principiul lungimii de braț”).

Lucrurile devin și mai complicate în acele situații în care, din cauza barierei lingvistice, același paragraf din Liniile directoare OECD este tradus în mod diferit sau având un înțeles diferit de către părțile aflate într-un dialog, fiind imposibil de dovedit care parte are înțelegerea corectă.

În plus, de cele mai multe ori, pentru a înțelege în mod deplin o anumită idee enunțată în Liniile directoare OECD, este nevoie de parcurgerea mai multor paragrafe din cadrul aceluiași capitol sau chiar din capitole distincte (de exemplu, în ceea ce privește analiza funcțională și importanța ei, aspecte specifice se regăsesc atât în capitolul III, cât și în capitolele V, VI sau VII). Aceasta se datorează faptului că Liniile directoare OECD au fost concepute ca un tot-unitar, necesitând parcurgerea lor completă pentru a dobândi o înțelegere corectă asupra problematicii prețurilor de transfer. Prin urmare, un aspect dificil în practică pentru un nevorbitor de limba engleză este să decidă ce și cât anume dintr-un document să solicite să fie tradus, neștiind dacă respectivele paragrafe îi vor oferi informațiile complete de care are nevoie.

Dintre toate problemele care țin de modul de redactare a legislației de prețuri de transfer din România, absența unor traduceri oficiale (cel puțin pentru documentele menționate în mod expres în legislație ca fiind necesare de luat în considerare în analizele de prețuri de transfer, deși ar putea fi incluse aici și documentele la care se raportează frecvent în practică autoritățile fiscale) este cea a cărei rezolvare este probabil cea mai la îndemână atât din punct de vedere procedural, cât și din punctul de vedere al resurselor de angrenat.

#### **4. Probleme în interpretarea legislației de prețuri de transfer și aplicarea ei în practică**

O a doua categorie de dificultăți și deficiente în aplicarea prețurilor de transfer în România este reprezentată de problemele care țin de interpretarea legislației de prețuri de transfer și aplicarea ei în practică. Acestea au ca surse principale absența unei metodologii unitare de control care să fie implementată coerent la nivelul tuturor structurilor cu atribuții în verificarea prețurilor de transfer și interpretarea eronată sau agresivă de către autoritățile fiscale a legislației în vigoare. Acest cumul de factori generează în practică multiple discuții contradictorii între contribuabili și autoritățile fiscale și ulterioare litigii, conducând la consum de timp și resurse pentru ambele părți.

Deși în Raportul de performanță al ANAF pentru anul 2021 se menționează că s-a desfășurat programul 21 RO15 „Identificarea celor mai bune practici, îmbunătățirea legislației fiscale și consolidarea capacității în domeniul prețurilor de transfer în România”, pe baza unui contract semnat cu administrația fiscală din Austria și în Raportul de performanță al ANAF pentru anul 2022, se menționează că „a fost finalizat proiectul «Consolidarea capacității auditului și abordărilor în domeniul prețurilor de transfer și îmbunătățirea legislației fiscale în România», prin care au fost identificate cele mai bune practici și a fost elaborat «Ghidul inspecției fiscale privind prețurile de transfer»”, în practică, cel puțin în primele nouă luni ale anului 2023, rezultatele acestui demers nu s-au făcut simțite. Mai mult, și în trecut, la nivelul ANAF a existat un ghid al inspecției fiscale în domeniul prețurilor de transfer, însă simpla sa existență nu a împiedicat echipele de control din teritoriu să aibă abordări diferite, de multe ori contradictorii, asupra aceleiași problematici.

Tabelul următor include sumarizarea unora dintre cele mai frecvent întâlnite și de interes probleme din practică din perspectiva interpretării legislației de prețuri de transfer, nedorindu-se însă a fi un demers exhaustiv (de altfel imposibil de realizat, dată fiind multitudinea de abordări întâlnite). Pe lângă sumarizarea problematicii în discuție, au fost incluse în tabel și viziunea generală a autorităților fiscale (observată în practică), baza legală la care ne putem raporta, precum și abordarea corectă, potrivit prevederilor legislative.

Problematika în discuție	Viziunea generală a autorităților fiscale	Baza legală	Abordarea corectă, potrivit prevederilor legislative
<p>Analiza multianuală vs analiza anuală (“an pe an”)</p>	<p>Analiza anuală (“an pe an”) este tot timpul cea mai potrivită</p>	<p>Ordinul 442/2016 menționează că dosarul de prețuri de transfer trebuie să includă o prezentare a motivelor pentru care s-a recurs la o analiză multianuală sau la o analiză anuală.</p> <p>Liniile directoare OCDE prevăd posibilitatea aplicării unei analize multianuale sau a unei analize anuale, în funcție de circumstanțele cazului (factorii care influențează alegerea includ termenii contractuali, profilul funcțional al contribuabilului, strategia de afaceri etc.).</p>	<p>Contribuabilul are posibilitatea de a opta fie pentru o analiză multianuală, fie pentru o analiză anuală, argumentându-și punctul de vedere în cadrul dosarului de prețuri de transfer.</p>
<p>Utilizarea ca parte a inspecțiilor fiscale a unor informații ulterioare momentului efectuării analizei de către contribuabil</p>	<p>În cadrul inspecțiilor se utilizează în majoritatea cazurilor cele mai recente date disponibile.</p>	<p>Ordinul 442/2016 menționează că justificarea respectării principiului valorii de piață va avea la bază informațiile disponibile contribuabilului în mod rezonabil la momentul stabilirii/documentării prețurilor de transfer.</p> <p>Liniile directoare OCDE întăresc cele menționate în Ordinul 442/2016.</p>	<p>În momentul efectuării inspecției fiscale, autoritățile trebuie să aibă în vedere aceleași informații cu cele care i-au fost disponibile contribuabilului la momentul efectuării analizei/redactării dosarului de prețuri de transfer.</p>
<p>Selectarea părții testate</p>	<p>Partea testată este aproape</p>	<p>Ordinul 442/2016</p>	<p>Partea testată pot fi atât</p>



Problematica în discuție	Viziunea generală a autorităților fiscale	Baza legală	Abordarea corectă, potrivit prevederilor legislative
	<p>Întotdeauna compania din România.</p>	<p>menționează că, în cazul metodelor de prețuri de transfer ce presupun selectarea părții testate, va fi prezentată argumentarea pentru selectarea acesteia.</p> <p>Liniile directoare OCDE menționează că, în general, alegerea părții testate se face în urma unui proces de analiză funcțională, partea testată fiind cea la nivelul căreia metoda de prețuri de transfer poate fi aplicată cel mai exact și pentru care pot fi identificate cele mai bune comparabile (fiind adesea entitatea cea mai simplă din punct de vedere funcțional).</p> <p>Decizia nr. 3806/2022 emisă de Înalta Curte de Casație și Justiție, Secția de contencios administrativ și fiscal, confirmă cele de mai sus.</p>	<p>contribuabilul, cât și părțile sale afiliate, în funcție de specificul metodei de prețuri de transfer aleasă și de circumstanțele cazului.</p>
<p>Definirea noțiunii de “dosar de prețuri de transfer incomplet”</p>	<p>Absența documentelor justificative/informațiilor din contabilitatea părții afiliate determină ca dosarul să fie incomplet.</p>	<p>Ordinul 442/2016 prezintă lista informațiilor care trebuie să fie incluse în dosarul de prețuri de transfer și menționează că justificarea respectării principiului valorii de piață va avea la bază informațiile</p>	<p>Un dosar este complet dacă respectă cerințele de conținut menționate în Ordinul 442/2016, pornind de la principiul că, din punctul de vedere al detaliilor, trebuie avute în vedere informațiile</p>

Problematica în discuție	Viziunea generală a autorităților fiscale	Baza legală	Abordarea corectă, potrivit prevederilor legislative
		<p>disponibile contribuabilului în mod rezonabil la momentul documentării.</p> <p>Liniile directoare OCDE întăresc cele menționate în Ordinul 442/2016.</p>	<p>disponibile contribuabilului în mod rezonabil.</p>

*Tabelul 1: Sumarizarea unora dintre cele mai frecvente și de interes probleme întâlnite în practică din perspectiva interpretării legislației de prețuri de transfer –*

*Sursa: prelucrare proprie*

Problemele în interpretarea legislației de prețuri de transfer apar datorită experienței reduse a echipelor de inspecție în investigarea prețurilor de transfer, dar și faptului că, în lipsa unui ghidaj concret și a asimilării unor concepte specifice, acestea preferă să „împrumute” din modul în care alte echipe/alți colegi au tratat un anumit aspect în activitatea lor de inspecție fiscală, ignorând principiul de bază potrivit căruia, în ceea ce privește analizele de prețuri de transfer, este necesară înțelegerea în detaliu a contextului economic și a condițiilor specifice în care se desfășoară o anumită categorie de tranzacții între persoane afiliate, acestea putând să difere semnificativ de la un caz la altul, cu impact direct asupra a ceea ce înseamnă un preț la valoare de piață.

În plus, există și situații în care inspectorii fiscali din teritoriu, neavând cunoștințe specifice de prețuri de transfer, aleg să transmită spre analiză dosarul de prețuri de transfer elaborat de către contribuabil către echipele specializate de la nivelul structurilor regionale și să își bazeze ulterior concluziile din raportul de inspecție fiscală strict pe observațiile formulate de acestea. Problema unei astfel de abordări este că, cel mai adesea, echipa regională specializată are acces la informații limitate (de regulă doar cele din dosarul prețurilor de transfer) și, chiar dacă dorește să obțină detalii suplimentare de la contribuabil, solicitările trebuie efectuate prin intermediul inspectorilor din teritoriu (persoanele din echipa regională specializată neavând statutul de membrii în echipa de inspecție și neputând, din punct de vedere procedural, comunica direct cu contribuabilul verificat). O astfel de interacțiune este destul de dificilă întrucât pentru purtarea dialogului, atât echipa centrală, cât și contribuabilul trebuie să se bazeze pe membrii echipei de inspecție și pe capacitatea acestora de a înțelege exact pe de o parte ce anume se dorește a fi explicat și pe de altă parte explicațiile oferite (capacitate limitată având în vedere lipsa cunoștințelor specifice de prețuri de transfer).

Un ultim aspect problematic observat în practică și demn de menționat se referă la situația în care echipa de inspecție, neavând cunoștințele necesare care să îi permită efectuarea analizelor de prețuri de transfer, doar solicită dosarul de prețuri de transfer contribuabilului pentru a bifa îndeplinirea punctului specific din metodologia de inspecție, fără însă a și verifica documentul și a formula în cadrul raportului de inspecție fiscală concluzii cu privire la acesta (în cazuri extreme există și abordarea potrivit căreia se menționează în mod nelegitim în raportul de inspecție fiscală că nici măcar nu s-a solicitat contribuabilului dosarul de prețuri de transfer). Acest lucru are o multitudine de repercusiuni negative precum: periclitarea relației de încredere și cooperare care trebuie să existe între autoritatea fiscală și contribuabil, generarea unor costuri suplimentare de documentare (uneori semnificative) pentru contribuabil fără o utilitate în cadrul procesului de inspecție fiscală sau crearea unei situații de incertitudine în ceea ce privește modul de gestionare a prețurilor de transfer de către contribuabil pentru viitor (prin neformularea unei opinii cu privire la documentația de prețuri de transfer existentă,

autoritatea fiscală ratează oportunitatea de a-i spune contribuabilului care sunt acele categorii de tranzacții unde, din perspectiva ei, acesta își gestionează în mod corespunzător prețurile de transfer și unde sunt necesare ajustări pentru viitor, de a purta un dialog constructiv și de a aduce lucrurile într-un cadru de certitudine pentru viitor prin gestionarea corespunzătoare a așteptărilor).

## 5. Posibile soluții

Din analizarea dificultăților și deficiențelor existente în practică în România, precum și din investigarea modului în care alte autorități fiscale gestionează problematica prețurilor de transfer, se pot identifica și posibile soluții care să genereze beneficii precum asigurarea certitudinii și predictibilității fiscale, creșterea nivelului de comunicare și a gradului de încredere în relația contribuabil – autorități fiscale, asigurarea transferului de cunoștințe între cele două părți și reducerea eforturilor pentru rezolvarea disputelor.

Între acestea se pot menționa:

- completarea legislației secundare cu elementele menționate în legislația primară, în vederea asigurării unei mai mari clarități și oferirii unor indicații cât mai complete pe care contribuabilii să le aibă la dispoziție și să le poată utiliza în gestionarea problematicii de prețuri de transfer;
- elaborarea de către autoritățile fiscale a unor traduceri oficiale pentru lucrările în limba engleză la care se face referire în legislația locală sau care sunt utilizate în mod frecvent ca referință în practica autorităților fiscale și contribuabililor, pentru a evita traducerile necorespunzătoare ce pot genera denaturarea ideilor și conceptelor, opinii contradictorii și litigii;
- emiterea de către autoritățile fiscale a unor ghiduri pe teme specifice (de exemplu documentarea serviciilor intra-grup, analiza împrumuturilor intra-grup, analiza tranzacțiilor de licențiere de drepturi de proprietate intelectuală etc.), cu scopul de a oferi îndrumare contribuabililor în gestionarea unor aspecte mai complicate din sfera prețurilor de transfer, încurajând astfel conformarea voluntară și asigurând o bază comună de discuție în cadrul inspecțiilor fiscale. Chiar și în măsură în care, pe anumite arii, contribuabilii ar avea o opinie diferită, existența ghidurilor le-ar permite să cunoască și punctul de vedere al autorităților fiscale și, în măsură în care argumentele din ghiduri sunt mai puternice decât propriile argumente, să își reconsidere punctul de vedere;
- elaborarea/aplicarea unei proceduri unitare de control în domeniul prețurilor de transfer, fapt ce ar genera consecvență, predictibilitate și transferul eficient de cunoștințe;
- asumarea de către autorități a fiecărei verificări efectuate asupra dosarelor de prețuri de transfer, pentru crearea unei relații de încredere cu contribuabilii, a oferi îndrumare și a încuraja conformarea voluntară;
- implementarea de mecanisme care să faciliteze dialogul real și productiv între contribuabili și autoritățile fiscale (respectiv echipele implicate efectiv în verificarea dosarelor de prețuri de transfer și care iau decizii cu privire la gestionarea corectă sau incorectă de către contribuabili a problematicii prețurilor de transfer);
- apelul la jurisprudență, respectiv luarea în considerare în procesul de conturare a practicilor în domeniul prețurilor de transfer, atât de către autoritățile fiscale, cât și de către contribuabili, a deciziilor formulate de instanțe pe anumite subiecte conceptuale (de ex. Deciziile nr. 3806/2022 și nr. 2651/2022 formulate de Înalta Curte de Casație și Justiție, Secția de contencios administrativ și fiscal, în ceea ce privește serviciile intragrup, respectiv conceptul de „shareholder activities” și duplicarea de activități; Decizia nr. 3806/2022 formulată de Înalta Curte de Casație și Justiție, Secția de contencios administrativ și fiscal, în ceea ce privește selectarea părții testate; Decizia nr. 5322/2021 formulată de Înalta Curte de Casație și Justiție, Secția de contencios administrativ și fiscal, în ceea ce privește utilizarea unei anumite baze de date și necesitatea argumentării respingerii analizei contribuabilului etc.).

## 6. Concluzii

La 15 ani de la aducerea în prim-plan în România a problematicii prețurilor de transfer, legislația existentă la nivel local în acest domeniu este încă una perfectibilă din multe puncte de vedere, necesitând ajustări atât din punctul de vedere al modului de redactare cât și în ceea ce privește interpretarea și aplicarea în practică.

Odată cu sporirea numărului de inspecții fiscale în domeniul prețurilor de transfer și numărul disputelor dintre contribuabili și autoritățile fiscale a crescut semnificativ, pentru evitarea acestora fiind necesară o abordare proactivă având ca obiectiv perfecționarea continuă a legislației, eliminarea neclarităților și folosirea tehnicii legislative corespunzătoare.

Deși problemele sunt multiple, unele dintre ele au o rezolvare mai facilă atât din punct de vedere procedural, cât și din punctul de vedere al resurselor implicate (de ex. elaborarea unor traduceri oficiale pentru anumite lucrări elaborate de OECD) putând fi adresate relativ rapid. Altele necesită eforturi mai semnificative și o atenție sporită în ceea ce privește corelarea și completarea textelor de lege, oferirea de îndrumări suplimentare, unificarea abordărilor practice în cadrul activității de inspecție fiscală sau îmbunătățirea pregătirii inspectorilor fiscali.

Deși reglementările locale în domeniul prețurilor de transfer se doresc a fi o expresie a bunelor practici la nivel internațional, continuând să evolueze în funcție de noile tendințe incluse în rapoartele OECD și UE, este nevoie de o strategie care să stea la baza dezvoltării unitare a legislației și nu de efectuarea de completări sau adăugiri doar în cazul constatării de deficiențe în practică.

Similar, deși rapoartele de activitate și performanță emise periodic de ANAF reflectă o preocupare continuă în ceea ce privește îmbunătățirea tehnicilor de control și pregătirii inspectorilor fiscali în analiza prețurilor de transfer, efectul resimțit în practică al acestor demersuri este unul marginal, evidențiind importanța măsurării rezultatelor obținute din aplicarea „în teren” a cunoștințelor și nu doar bifarea desfășurării anumitor programe.

Pentru atingerea obiectivului de conformare voluntară este necesar ca autoritățile fiscale, așa cum solicită de la contribuabili proactivitate în gestionarea problematicii de prețuri de transfer, să dea la rândul lor dovadă de inițiativă prin elaborarea, punerea la dispoziția mediului de afaceri și utilizarea de ghiduri și metodologii, precum și prin instituirea de practici comune, în completarea legislației, toate constituind lucruri ce pot aduce un plus de valoare în cadrul relației contribuabili – autorități fiscale.