

Criteria de selecție a celei mai potrivite metode de documentare a prețurilor de transfer. Metode tradiționale vs. metode tranzacționale

Selection criteria of the most appropriate transfer pricing documentation method. Traditional methods vs. transactional methods

Daniel IOVESCU*
ABA Consulting

Abstract

This article aims, on the one hand, to outline the minimal legal/theoretical framework regarding the analyzed issue and, more importantly, to present several controversies derived from practice, related to this legal/theoretical framework, which is constituted, in fact, as an argument for what we claim should be applied in practice, contrary to the position sometimes supported by the tax authorities.

Therefore, the theoretical framework, respectively the description of transfer pricing methods, has the role of introducing the readers to the sphere of problems. Forward, the article debates several contradictory aspects in the approach and application of transfer pricing documentation methods, outlining the solutions identified in the practice of fiscal inspections, respectively the solutions pronounced in the courts, or at the administrative level.

Keywords: *transfer pricing, comparable uncontrolled price method, resale price method, tested party, annual indicators, multiannual indicators.*

Rezumat

Prezentul articol urmărește, pe de-o parte, să contureze cadrul legal/teoretic minimal cu privire la problematica analizată și, mai important, să prezinte mai multe controverse desprinse din practică, raportat la acest cadru legal/teoretic, ce se constituie, în fapt, ca argument pentru ceea ce susținem că ar trebui aplicat în practică, în contradictoriu cu poziția susținută uneori de către organele fiscale.

Așadar, cadrul teoretic, respectiv descrierea metodelor de prețuri de transfer, are rolul de a introduce cititorii în sfera problemelor. În continuare, articolul dezbate mai multe aspecte contradictorii în abordarea și aplicarea metodelor de documentare a prețurilor de transfer, conturând modalitățile de soluționare identificate în practica inspecțiilor fiscale, respectiv soluțiile pronunțate în instanțele de judecată, ori la nivel administrativ.

Cuvinte-cheie: *prețuri de transfer, metoda comparării prețurilor, metoda prețului de revânzare, parte testată, indicatori anuali, indicatori multianuali.*

1. Clasificarea și prezentarea generală a metodelor de analiză a prețurilor de transfer

La nivel conceptual, raportat inclusiv la gruparea din Liniile Directoare OCDE privind prețurile de transfer, metodele de analiză a prețurilor de transfer se clasifică în:

- a) Metode tradiționale, în cadrul cărora identificăm:
 - i) Metoda comparării prețurilor;

* daniel.iovescu@abaconsulting.ro

- ii) Metoda prețului de revânzare;
- iii) Metoda cost-plus.
- b) Metode tranzacționale, ce cuprind:
 - i) Metoda împărțirii profitului
 - ii) Metoda marjei nete.

În cadrul **metodei comparării prețurilor**, determinarea prețului de piață are la bază comparația prețului tranzacției analizate (tranzacție „controlată”, efectuată la „preț controlat”) cu prețurile practicate de alte entități independente de aceasta, atunci când sunt tranzacționate produse sau servicii comparabile (tranzacții „necontrolate” efectuate la „prețuri necontrolate”).

Din perspectiva posibilităților de comparare, ne putem situa în următoarele două ipostaze:

- Una din părțile participante la tranzacție încheie tranzacții similare cu o entitate independentă, în condiții comparabile din punct de vedere comercial (respectiv în cantități comparabile, în același punct din lanțul de producție și de distribuție și în condiții comparabile de livrare și de plată) – „comparabile interne”;

- Terțe persoane tranzacționează bunuri sau servicii identice sau similare în condiții comparabile cu tranzacțiile efectuate între persoane afiliate – „comparabile externe”.

În vederea aplicării metodei comparării prețurilor, este necesar ca una dintre următoarele două condiții să fie îndeplinită: (i) nici una dintre diferențele (dacă există) între tranzacțiile comparate sau între companiile care iau parte la aceste tranzacții nu ar putea avea un efect material asupra prețului tranzacției pe o piață deschisă sau (ii) pot fi efectuate ajustări cu un grad ridicat de acuratețe, pentru a elimina efectele unor astfel de diferențe. În acest sens, uzual, sunt permise ajustări în ceea ce privește: diferențe între termenii tranzacției; diferențe între cantitățile de bunuri vândute sau de servicii prestate; diferențe între perioadele de desfășurare a tranzacțiilor comparate etc.

Metoda prețului de revânzare se utilizează cu precădere atunci când cel care revinde nu majorează substanțial valoarea produsului ori atunci când, înainte de revânzare, bunurile suferă unele prelucrări suplimentare, dar se pot stabili marje suplimentare adecvat aplicate. În cadrul metodei, 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.

În practică, pot exista cazuri în care mai multe persoane afiliate sunt implicate în lanțul de distribuție. În astfel de situații, metoda prețului de revânzare se va aplica separat pentru fiecare entitate, luându-se în considerare rolul și activitățile îndeplinite de fiecare persoană participantă la tranzacție.

În cadrul celei de-a treia metode tradiționale, **metoda cost-plus**, prețul tranzacției dintre două societăți asociate este determinat prin adăugarea la costul de producție a unei rate de profit corespunzătoare domeniului de activitate al producătorului. Astfel, valoarea de piață a tranzacțiilor controlate va fi determinată luând ca referință marja de profit realizată în tranzacții comparabile necontrolate. Atunci când se folosesc comparabile externe, marja de profit se va determina în baza unui studiu de comparabilitate efectuat pe un eșantion de societăți independente care au un profil funcțional și de risc similar cu cel al persoanei afiliate testate. Metoda prezintă aplicabilitate mai ridicată în cazul contractelor de producție industrială, ori când se determină costul serviciilor prestate între societăți asociate.

Metoda împărțirii profiturilor presupune estimarea profitului obținut de persoanele afiliate în urma uneia sau mai multor tranzacții și împărțirea acestor profituri între persoanele afiliate, proporțional cu profitul care ar fi fost obținut de către persoane independente. Profiturile trebuie împărțite astfel încât să reflecte funcțiile efectuate, riscurile asumate și activele folosite de către fiecare dintre părți, în conformitate cu rezultatele analizei funcționale. Metoda se utilizează atunci când tranzacțiile efectuate între persoane afiliate sunt interdependente, nefiind astfel posibilă identificarea unor tranzacții comparabile. În cadrul metodei, împărțirea profiturilor are la bază fie analiza contribuțiilor, fie analiza reziduală.

Metoda marjei nete („TNMM”) este, probabil, cea mai utilizată metodă de documentare a prețurilor de transfer, în contextul existenței bazelor de date specializate. Metoda presupune efectuarea unei comparații între anumiți indicatori financiari ai persoanelor afiliate și aceiași indicatori ai persoanelor

independente care activează în cadrul unui domeniu de activitate specific. În aplicarea metodei trebuie luate în considerare diferențele dintre societățile ai căror indicatori sunt comparați.

Principala distincție între metoda cost-plus și metoda marjei nete este aceea că metoda cost plus utilizează marje („mark-up”-uri) calculate după costuri directe și indirecte de producție (baza de date Amadeus/Orbis nu conține o separare a costurilor în funcție de aceste criterii), pe când metoda marjei nete utilizează nivelul profitului influențat și de cheltuielile generale de exploatare ale societății.

2. Criterii de selecție a celei mai potrivite metode de documentare a prețurilor de transfer

Principiul valorii de piață („lungimii de braț”) din Liniile Directoare OCDE nu solicită contribuabililor aplicarea în paralel a mai multor metode (2.12).

În cuprinsul Liniilor Directoare OCDE regăsim mai multe prevederi în susținerea metodelor tradiționale de prețuri de transfer, în antiteza cu metodele tranzacționale:

- „2.3. **Metodele tradiționale sunt considerate cel mai direct mijloc de a stabili dacă condițiile relațiilor comerciale și financiare între întreprinderile asociate sunt bazate pe principiul valorii de piață ... în cazul în care, ținând seama de criteriile descrise la alineatul 2.2, metoda comparării prețurilor (CUP) și o altă metodă de stabilire a prețurilor de transfer pot fi aplicate într-un mod la fel de fiabil, trebuie preferată metoda CUP (...)**”;

- „2.7. În nicio situație, **metode tranzacționale bazate pe profit nu trebuie utilizate în așa fel încât să ducă la o supraimpozitare a întreprinderilor, doar pentru că acestea realizează profituri mai mici decât media sau la o subimpozitare a întreprinderilor care realizează profituri mai mari decât media. Principiul valorii de piață nu justifică impunerea unui impozit suplimentar întreprinderilor care au un succes inferior mediei sau, invers, subimpozitarea întreprinderilor care au un succes peste medie, atunci când motivul succesului sau al lipsei acestuia poate fi atribuit unor factori comerciali**”.

- De asemenea, corespunzător Liniilor Directoare OCDE: „În cazul în care este posibil să se localizeze tranzacții necontrolate comparabile, **metoda CUP este cea mai directă și mai corectă modalitate de a aplica principiului valorii de piață**” (2.15).

Chiar dacă în Liniile Directoare OCDE regăsim indicații cu privire la aplicarea cu prioritate a metodelor tradiționale și, în cadrul acestora, a metodei comparării prețurilor, **în practică, metodele tranzacționale sunt utilizate într-un număr semnificativ mai ridicat de situații decât ar decurge din statutul lor de metode de „ultimă instanță”** (cum erau percepute în trecut acestea, inclusiv în Liniile directoare OCDE), fiind de multe ori preferate (pe alocuri, chiar „forțate”) de către ANAF.

Din perspectiva cadrului legal local, în Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal regăsim atât prevederi generale cu privire la gradul de adecvare a metodelor, cât și anumite indicații specifice anumitor tipuri de tranzacții.

Astfel, conform pct. 5 alin. (4) din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal: „... **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 obținerii 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 către contribuabil”.

„**Circumstanțele cazului individual** care urmează să fie luat în considerare în examinarea prețului de piață sunt:

a) tipul, starea, calitatea, precum și gradul de noutate al bunurilor, mărfurilor și serviciilor transferate;

b) condițiile pieței pe care bunurile, mărfurile sau serviciile sunt folosite, consumate, tratate, prelucrate sau vândute unor persoane independente;

c) activitățile desfășurate și stadiile din lanțul producției și distribuției ale entităților implicate;

d) clauzele cuprinse în contractele de transfer privind: obligațiile, termenele de plată, rabaturile, reducerile, garanțiile acordate, asumarea riscului;

e) În cazul unor relații de transfer pe termen lung, avantajele și riscurile legate de acestea;

f) condițiile speciale de concurență”.

În ceea ce privește indicațiile specifice anumitor tipuri de tranzacții, alin. (9)-(13) de la pct. 5 din Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal menționează:

- (9) **Atunci când se stabilește prețul de piață al serviciilor în cadrul tranzacțiilor dintre 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, luând în considerare tarifele obișnuite pentru fiecare tip de activitate sau tarifele standard existente în anumite domenii, cum sunt: transport, asigurare. În cazul în care nu există tarife comparabile se folosește metoda cost plus.**

- (10) **În cazul costurilor de publicitate, acestea se deduc de către acele persoane afiliate care urmează să beneficieze de pe urma publicității făcute sau, dacă este necesar, sunt alocate proporțional cu beneficiul. La calculul rezultatului fiscal, autoritățile fiscale estimează cheltuielile efectuate de persoanele afiliate cu publicitatea, proporțional cu beneficiile câștigate de aceste persoane din publicitate.**

- (11) **Când un contribuabil acordă un împrumut/credit unei persoane afiliate sau atunci când acesta primește un astfel de împrumut/credit, indiferent de scopul și destinația sa, prețul pieței pentru 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:**

a) dacă împrumutul dat este în interesul desfășurării activității beneficiarului și a fost utilizat în acest scop;

b) dacă a existat o schemă de distribuție a profitului.

(...)

Atunci când se analizează cheltuielile/veniturile cu dobânda, trebuie luate în considerare: suma și durata împrumutului, natura și scopul împrumutului, garanția implicată, valuta implicată, riscurile de schimb valutar și costurile măsurilor de asigurare a ratei de schimb valutar, precum și alte circumstanțe de acordare a împrumutului.

Raportarea condițiilor de împrumut are în vedere ratele dobânzii aplicate în împrejurări comparabile și în aceeași zonă valutară de o persoană independentă (...)

- (12) **Atunci când se stabilește prețul de piață al drepturilor de proprietate intelectuală în cadrul tranzacțiilor dintre 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 persoane 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.**

- (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;

b) **serviciile trebuie să fie prestate în fapt.** Simpla existență a serviciilor în cadrul unui grup nu este suficientă, deoarece, ca regulă generală, persoanele independente plătesc doar serviciile care au fost prestate în fapt.

3. Preferința (forțată) a organelor fiscale pentru utilizarea metodei marjei nete

Fără o motivare explicită, cu referire la criteriile de comparabilitate (termenii contractuali, funcții exercitate, caracteristicile bunurilor sau serviciilor, circumstanțele economice, strategiile economice) ce nu ar fi îndeplinite în cadrul tranzacțiilor necontrolate prezentate **și, de multe ori, fără respectarea procedurilor specifice** (ex. lipsa unei solicitări de informații suplimentare, ori a unei justificări, în respingerea abordării contribuabilului), **am asistat (în prea multe situații) la respingerea metodei comparării prețurilor în cadrul controalelor fiscale**, pe fondul unor suspiciuni generate de derularea prealabilă a unor analize de risc din care a rezultat neîncadrarea entității în intervalul de comparabilitate, calculat „generic” pentru un domeniu de activitate.

Aceasta, **pe fondul nerespectării criteriilor de selecție a metodelor de prețuri de transfer (conform celor expuse mai sus) și a refuzului ANAF de a accepta ca rezultatele companiei locale pot fi influențate și de alți factori** (obiectivi), decât prețurile de transfer practicate (documentate în baza metodei comparării prețurilor): 1. strategii de business și de penetrare a pieței; 2. costuri de „start-up” și neatingerea unui nivel de activitate care să permită obținerea rentabilității așteptate; 3. posibilitatea înregistrării unor costuri peste media pieței etc.

De asemenea, nu de puține ori, am asistat la respingerea metodei prețului de revânzare de către ANAF, în condițiile în care, le fel ca metoda comparării prețurilor, **metoda prețului de revânzare este o metodă tradițională**, rezultând de aici o preferință raportat la o metodă tranzacțională (conform celor deja expuse).

În teoria prețurilor de transfer (Liniile Directoare OCDE, paragraful 3.18), **partea testată este cea mai simplă entitate implicată în cadrul unei tranzacții între părți afiliate, din punctul de vedere al profilului funcțional** – așadar, nu e obligatoriu să fie entitatea supusă investigației de prețuri de transfer, existând în acest sens inclusiv soluții în instanță, vizând, spre exemplu, analiza producător cu funcții și riscuri depline, cu activități multiple vs distribuitor afiliat (sens în care, cel din urmă, a fost acceptat ca parte testată).

Într-o tranzacție de achiziție a unor bunuri de la o entitate afiliată, în vederea revânzării către o entitate independentă (ex. activitate de distribuție), **marja brută este indicatorul influențat de tranzacție**, și nu profitul net. De mai multe ori, am constatat că **ajustările ANAF** cu privire prețurilor de transfer utilizate între un producător și un distribuitor, în baza unei analize la nivel de rezultat operațional (respectiv marja peste costurile operaționale), cu utilizarea metodei marjei nete, au condus la **valori ale prețului de transfer peste nivelul prețului de revânzare către o companie independentă – ceea ce este un nonsens**.

O altă controversă în materia prețurilor de transfer, analizată în cele ce urmează, vizează **tipul de indicatori analizați în cadrul metodei marjei nete** (și nu numai).

Astfel, **în timp ce referințele din Liniile Directoare OCDE și practica la nivelul forumurilor de prețuri de transfer de la nivelul Uniunii Europene sunt în direcția unei analize multianuale a datelor comparabile**¹ (motivațiile fiind centrate în direcția unei stabilizări a intervalului de comparabilitate,

¹ Menționăm în acest sens: 1) paragraful 3.76 din Liniile Directoare OCDE („3.76. Pentru a obține o înțelegere completă a faptelor și circumstanțelor din jurul tranzacției controlate, în general, ar putea fi utilă controlarea datelor atât din anul examinat, cât și din anii anteriori (...)) O astfel de analiză poate fi deosebit de utilă atunci când se aplică o metodă a profitului tranzacțional.

respectiv a eliminării influenței asupra rezultatelor a unor factori cu caracter excepțional, cum ar fi: ciclurile de dezvoltare ale produselor și/sau afacerii; strategiile de penetrare a pieței; evoluțiile generale ale industriei sau ale țării etc.), **ANAF manifestă o preferință în utilizarea unei analize „an pe an”.**

Cu toate acestea, în practica controalelor am identificat și situații în care a fost acceptată o analiză multianuală a datelor aparținând companiilor comparabile, atât în ipoteza în care nu sunt disponibile/publicate alte tipuri de informații (acceptarea utilizării în dosarele curente a unei referințe multianuale de 3 ani precedenți, spre exemplu, în cazul entităților obligate să dețină un dosar al prețurilor de transfer), cât și atunci când analizele au vizat perioade închise fiscal în urmă cu mai mulți ani.

4. Concluzii cu privire la abordările practice valide

Urmare a analizei cadrului legal/teoretic aplicabil problematicii analizate, respectiv în urma parcurgerii modalităților de soluționare identificate în practica inspecțiilor fiscale, în soluțiile pronunțate în instanțele de judecată, ori la nivel administrativ, **apreciem ca putem contura fundamentat următoarele concluzii:**

- **Aplicarea metodelor tradiționale de documentare a prețurilor de transfer** (în special Metoda comparării prețurilor) reprezintă o opțiune cu fundamente legale/teoretice solide, constituind, în fapt, **o primă opțiune de lucru, atunci când pot fi identificate tranzacții comparabile independente,** iar eventualele ajustări de comparabilitate sunt acurate și nu influențează material prețul/comparabilitatea tranzacțiilor.

- **Parte testată în cadrul unei analize de prețuri de transfer nu e obligatoriu sa fie compania supusă investigației de prețuri de transfer,** ci, de regulă, este partea cea mai puțin complexă implicată în tranzacția analizată (ex. poate fi revânzătorul afiliat, nu obligatoriu producătorul supus investigației de prețuri de transfer).

- **Atât analiza anuală, cât și analiza multianuală a indicatorilor/datelor comparabile reprezintă opțiuni cu susținere legală/teoretică solidă, acceptate inclusiv în practica controalelor** (chiar dacă există o preferință din partea ANAF pentru analiza anuală). Modalitatea de efectuare a analizei poate fi influențată atât de anumiți factori specifici (ex. tipul activității derulate; anumite cicluri/etape de dezvoltare ale afacerii și/sau ale industriei în care compania activează), cât și de disponibilitatea datelor raportat la momentul derulării analizei de prețuri de transfer.

- **Prețurile de transfer utilizate în cadrul tranzacțiilor între companii afiliate nu reprezintă singurul factor ce influențează performanțele companiilor locale.** Astfel, rezultatele contabile și fiscale ale acestora pot fi influențate și de alți factori obiectivi, fără legătură cu tranzacțiile cu companii afiliate – ex. derularea unor proiecte de investiții, ce necesită un timp până ajung la maturitate; costuri locale (ex. personal, flota auto, spații de lucru) mai mari decât ale concurenței (unele deja “ajustate” fiscal prin deductibilitate limitată – ex. amortizare auto); ineficiență locală; evoluția industriei și/sau a țării (inclusiv factori geopolitici) etc.

[...] Datele multianuale pot îmbunătăți, de asemenea, înțelegerea acordurilor pe termen lung”); 2) EU Joint Transfer Pricing Forum: Report on the use of comparables in the EU (JTPF/0007/2016/FINAL/EN); 3) EU Joint Transfer Pricing Forum: Guidelines on low value adding intra-group services (JTPF/020/REV3/2009/EN) – un studiu fundamentat pe o analiză multianuală; 4) OMFP nr. 442/2016, Anexa 3 (ca dispoziție legală locală, vizând acceptarea, de principiu, a ambelor tipuri de abordări: „prezentare a motivelor pentru care s-a recurs la o analiză multianuală sau la o analiză anuală a datelor comparabile, după caz”).