

## Regimul prețurilor de transfer<sup>1</sup>

Dr. Dragoș Pătroi<sup>2</sup>

*Prezentul material urmărește analiza selectivă a reglementărilor fiscale privind regimul impozitării directe la nivelul persoanelor juridice și, în special, a referențialului normativ referitor la regimul prețurilor de transfer și tehnicile de translatare a bazei impozabile a profitului. În acest sens, accentul a fost pus pe decriptarea unor aspecte legislative controversate și, tocmai din acest motiv, interpretabile, urmărindu-se, pe cale de consecință, delimitarea frontierelor legalității fenomenului în sine de componentele sale contravenționale sau infracționale.*

### 1. Contextul actual

În etapa actuală, este adus frecvent în discuție termenul de **optimizare** sau **gestionare fiscală**. În principiu, acest fapt presupune asimilarea în practică a unor metode de transfer al materiei impozabile (în speță, a bazei impozabile a profitului), cu efect direct în volatilizarea sarcinii fiscale ce revine contribuabilului, sub forma impozitului pe profit datorat de către acesta. Din punct de vedere practic, această operațiune este denumită generic **„externalizarea activității”**, care însă, de cele mai multe ori, are la bază considerente de randament fiscal, și nu de eficiență economică.

Fenomenul economic actual de internaționalizare a piețelor de producție și de comercializare antrenează, în mod cert, o serie de efecte globale utile, de natură economică. Pe de altă parte însă, nu putem nega existența unor **«costuri asociate sau colaterale» ale globalizării economice**, volatilitatea capitalurilor și flexibilitatea migrării forței de muncă conducând, în mod inevitabil, la **amplificarea procesului de internaționalizare a infracțiunilor economice**. De cele mai multe ori, fenomenul în sine se structurează pe existența firmelor off-shore (în etapa actuală, putându-se vorbi de o adevărată industrie off-shore), al căror unic „obiect de activitate” este reprezentat de facilitarea transferului materiei impozabile către o jurisdicție fiscală mai îngăduitoare. Punctul de plecare este reprezentat, de cele mai multe ori, de **tranzacții economice simulate și nereale în fapt, „justificate” numai pe baza unor considerente de ordin fiscal, deoarece, în cazul în care respectivele tranzacții ar fi reale, nu ar avea la bază rațiuni de eficiență economică**.

Extinderea agresivă și creșterea ingeniozității formelor de organizare și de manifestare ale entităților off-shore au determinat un caracter tot mai organizat al tranzacțiilor derulate în aceste condiții, mijloacele efective de transpunere în practică căutând, de regulă, să se încadreze în „marja de eroare” a cadrului normativ (deși, practic, de cele mai multe ori, se situează dincolo de frontierele legalității), tocmai pentru a crea o aparență de legalitate privind proveniența resurselor financiare care rezultă în urma activităților desfășurate. Nu de puține ori, sumele respective reprezintă surse de finanțare

---

<sup>1</sup> Prezentul material face referire la actele normative publicate în M. Of. până la data de 15 martie 2008.

<sup>2</sup> Dragoș Pătroi este specialist al Direcției Naționale Anticorupție, lector asociat al Universității Pitești și al Institutului Național de Administrație, membru al Camerei Consultanților Fiscali.

ale grupurilor de interese în cauză, care se pot constitui în adevărate centre de forță economică și, în funcție de amplitudinea fenomenului, pot distorsiona mediul concurențial (în special, pe o piață în care mecanismele funcționale specifice economiei concurențiale sunt încă în formare).

În baza legislațiilor specifice paradisurilor fiscale, în care confidențialitatea este un element esențial, **aceste tranzacții îmbracă, de multe ori, un caracter de semiclandestinitate.** Tocmai de aceea, lumea „gulerelor albe” din domeniul afacerilor (din dorința de a conferi un grad cât mai ridicat de legitimitate utilizării paradisurilor fiscale prin intermediul firmelor off-shore) **au asimilat procedeele respective cu metode moderne de planificare (sau gestiune) fiscală, fără a nega însă efectul utilizării acestora în minimizarea sarcinii fiscale.**

Metodele de transfer transfrontalier al materiei impozabile (generate de inconsistențele instituționale, precum și de asimetria și volatilitatea normativă) sunt consecința unei inventivități care nu presupune decât limite teoretice, iar efectul utilizării acestora se cuantifică în potențarea unor disfuncționalități deja existente.

Spre exemplu, **în domeniul exporturilor,** nu ar constitui nimic neobișnuit dacă operațiunea în sine s-ar efectua, inițial, la un preț modic (denumit și preț intermediar de vânzare), către o firmă off-shore (în fapt o firmă satelit a exportatorului și controlată efectiv de acesta – prin pârghii și mecanisme de control specifice paradisurilor fiscale). Ulterior, după ce firma de tip off-shore realizează „saltul de preț” (la nivelul real al prețurilor practicate pe piața internațională), produsul în cauză este reexportat către adevărata destinație. În această situație, marea masă a profitului se localizează la nivelul firmei din paradisu fiscal în cauză, în care impozitarea fie este nulă, fie este foarte redusă (în funcție de legislația specifică a fiecărui paradisu fiscal). Practic, **are loc un transfer nu numai al masei impozabile, dar și al dreptului de impozitare către o jurisdicție fiscală mai „blândă”.** Această operațiune, în esența sa, reprezintă o formă de evaziune fiscală „licită” („tolerată” de cadrul legislativ), în care veniturile nu sunt înregistrate (și, în consecință, nu sunt impozitate), la adevărata lor dimensiune, acolo unde au fost generate (mai precis, la domiciliul fiscal al exportatorului).

În sens invers, **în domeniul importurilor,** de asemenea nu ar constitui nimic neobișnuit dacă operațiunea s-ar efectua prin interpunerea, în circuitul comercial, a unei firme dintr-un paradisu fiscal, controlată în fapt de importatorul final. Firma off-shore ar realiza o redimensionare (evident, în sensul creșterii) a costurilor importatorului, acesta înregistrând în evidența financiar-contabilă cheltuieli supradimensionate cu materiile prime sau mărfurile (pe baza prețului intermediar de cumpărare), și care, în final, se reflectă în subdimensionarea bazei de impozitare a profitului și, implicit, a impozitului pe profit aferent. De asemenea, **profitul „se strânge” la nivelul firmei off-shore, având loc, și în acest caz, o diminuare a bazei de impozitare a profitului, dar nu prin subdimensionarea veniturilor (ca în cazul exporturilor), ci prin supradimensionarea cheltuielilor.**

În unele situații (atât în cazul importurilor, cât și în cazul exporturilor), **caracterul fictiv al tranzacțiilor ce apar ca fiind derulate prin firmele off-shore** se poate determina prin analiza documentelor ce atestă transportul efectiv al mărfurilor, de cele mai multe ori firmele din paradisurile fiscale acționând ca un furnizor de „documente justificative” și realizând o „decuplare” între circuitul bunurilor, al banilor și cel al documentelor.

## 2. Cadrul legislativ

În cele ce urmează, vom face câteva aprecieri referitoare la **tehnicile de manipulare a bazelor impozabile ale profitului prin intermediul prețurilor de transfer**, așa cum acestea sunt reglementate de Hotărârea Guvernului nr. 1840/2004<sup>3</sup>, modificată și completată prin Hotărârea Guvernului nr. 1861/2006<sup>4</sup>. Deși Hotărârea Guvernului nr. 1840/2004 a fost modificată ulterior prin mai multe acte normative succesive, în afară de Hotărârea Guvernului nr. 1861/2006, nu am făcut referire decât la actul normativ în cauză, deoarece acesta se raportează la subiectul supus dezbaterii: regimul prețurilor de transfer. **În conformitate cu prevederile Hotărârii Guvernului nr. 1840/2004, se oferă organelor fiscale posibilitatea retratării, din punct de vedere fiscal, a tranzacțiilor derulate de firmele românești cu firme afiliate acestora și situate în afara granițelor naționale** (și, în special, în paradisuri fiscale). De menționat este însă faptul că această retratare fiscală are loc doar în situațiile în care nu se respectă prețurile și condițiile generale specifice tranzacțiilor necontrolabile, respectiv a tranzacțiilor derulate între persoane independente.

În prezenta analiză, trebuie să pornim de la **definiția noțiunii de „persoană afiliată”**, așa cum aceasta se regăsește în cuprinsul art. 7 alin. (1) pct. 21 C.fisc., în sensul că: „o persoană este afiliată cu altă persoană dacă relația dintre ele este definită de cel puțin unul dintre următoarele cazuri:

**a) o persoană fizică este afiliată cu altă persoană fizică**, dacă acestea sunt soț/soție sau rude până la gradul al III-lea inclusiv. Între persoanele afiliate, prețul la care se transferă bunurile corporale sau necorporale ori se prestează servicii reprezintă **preț de transfer**;

**b) o 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 în mod efectiv persoana juridică;

**c) o persoană juridică este afiliată cu altă persoană juridică** dacă cel puțin:

(i). 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;

(ii). a doua persoană juridică deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, **minimum 25%** din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot la prima persoană juridică;

(iii). o 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 juridică, cât și la cea de-a doua”.

Conform definiției anterioare, aceasta se structurează pe două elemente esențiale: **ponderea de minimum 25%** și **prețul de transfer**. Altfel spus, ca prim pas, trebuie stabilit dacă două societăți comerciale anume aflate în analiză sunt afiliate, iar în caz afirmativ, trebuie avut în vedere faptul că tranzacțiile dintre acestea sunt supuse principiilor privind prețurile de transfer, în spiritul și litera reglementărilor aduse de referențialul normativ în cauză.

<sup>3</sup> M. Of. nr. 1074 din 18 noiembrie 2004.

<sup>4</sup> M. Of. nr. 1044 din 29 decembrie 2006.

În acest sens, **organele fiscale pot proceda la reconsiderarea prețului unei tranzacții dintre o persoană juridică română și una străină afiliată**, pornind de la prețul de piață utilizat în tranzacții necontrolate (care se derulează între persoane independente) și derulate în condiții comparabile (în special din punct de vedere cantitativ) și, **pe cale de consecință, autoritățile fiscale pot proceda la reconsiderarea evidențelor financiar-fiscale ale persoanei afiliate din România, în vederea ajustării veniturilor și cheltuielilor acesteia.**

Această posibilitate de acțiune a organelor fiscale este subliniată de art. 11 alin. (2) C.fisc., conform căruia: „**În cadrul unei tranzacții între persoane afiliate, autoritățile fiscale pot ajusta suma veniturilor sau a cheltuielilor oricăreia dintre persoane, după cum este necesar, pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau serviciilor furnizate în cadrul tranzacției**”. Nu trebuie pierdut din vedere că, la baza acțiunilor pe care le întreprind, organele fiscale trebuie să țină cont de termenele de prescripție prevăzute de legislația internă a statelor în care persoanele afiliate în cauză sunt rezidente, precum și de existența eventualelor convenții de evitare a dublei impuneri încheiate de România cu statul al cărui rezident este persoana afiliată străină, prin coroborare cu prevederile din „Procedura amiabilă” a respectivei convenții de evitare a dublei impuneri (existând riscul dublei impuneri, dacă autoritățile fiscale din statul de rezidență al persoanei afiliate nu procedează la o ajustare în contrapartidă a sumelor în cauză).

Legislația în domeniu, la care am făcut anterior referire, precizează metodele care stau la baza estimării prețului de piață al unei tranzacții încheiate de o persoană juridică română cu o alta afiliată situată în afara granițelor, după cum urmează:

**- metoda comparării prețurilor [reglementată de art. 11 alin. (2) lit. a) C.fisc. și pct. 25 din Hotărârea Guvernului nr. 1861/2006].**

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 ori similare, în cantități comparabile, în același punct din lanțul de producție și de distribuție și în condiții comparabile de livrare și de plată. În acest sens, pentru stabilirea valorii de piață 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).

Pentru aplicarea metodei comparării prețurilor, prețul de piață al tranzacției este determinat prin compararea prețului de vânzare al mărfurilor și serviciilor identice sau similare, vândute în cantități comparabile, cu prețul de vânzare al mărfurilor și al serviciilor supuse evaluării. În cazul în care cantitățile nu sunt comparabile se utilizează prețul de vânzare pentru mărfurile și serviciile identice sau similare, vândute în cantități diferite. Pentru aceasta, prețul de vânzare se corectează cu diferențele în plus sau în minus care ar putea fi determinate de diferența de cantitate.

**- metoda cost – plus [reglementată de art. 11 alin. (2) lit. b) C.fisc. și pct. 26 din Hotărârea Guvernului nr. 1861/2006].**

Pentru determinarea prețului pieței, metoda se bazează pe majorarea costurilor 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 ale 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. În acest caz, prețul de piață al tranzacției controlate reprezintă rezultatul adăugării profitului la costurile de mai sus. În cazul în care mărfurile sau serviciile sunt transferate printr-un număr de persoane afiliate, această metodă urmează să fie aplicată separat pentru fiecare stadiu, luându-se în considerare rolul și activitățile concrete ale fiecărei persoane afiliate. Costul plus profitul furnizorului într-o tranzacție controlată va fi stabilit în mod corespunzător prin referință la costul plus profitul aceluiași furnizor în comparație cu tranzacțiile necontrolate. În completare, metoda care poate fi folosită este costul plus profitul care a fost câștigat în tranzacții comparabile de către o persoană independentă.

**- metoda prețului de revânzare [reglementată de art. 11 alin. (2) lit. c) C.fisc. și pct. 27 din Hotărârea Guvernului nr. 1861/2006].**

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 pornindu-se 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 efectuate (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. Marja prețului de revânzare a ultimului vânzător într-o tranzacție controlată poate fi determinată prin referință la marja profitului de revânzare, pe care același ultim vânzător o câștigă pentru bunurile procurate și vândute în cadrul tranzacțiilor necontrolate comparabile. De asemenea, se poate utiliza și marja profitului ultimei vânzări realizate de o persoană independentă în cadrul unor tranzacții necontrolate comparabile.

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.

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

**- metoda marjei nete [reglementată de art. 11 alin. (2) lit. d) C.fisc. și pct. 28 și 29 din Hotărârea Guvernului nr. 1861/2006].**

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 estimarea acestei marje pe baza nivelului obținut de către aceeași persoană în tranzacții cu persoane independente sau pe baza marjei obținute în tranzacții comparabile efectuate de 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 (reglementată de art.11 alin.2 lit.d din Codul fiscal și pct.28 și 30 din H.G. nr.1861/2006).**

Metoda împărțirii profitului se folosește atunci când tranzacțiile efectuate 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 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 desemnării celei mai adecvate metode de retratare fiscală, dintre cele cinci prezentate anterior, se vor avea în vedere criteriile stabilite la pct. 32, lit. a)-g) din Hotărârea Guvernului nr. 1861/2006, respectiv:

- 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;
- metoda pentru care sunt disponibile date rezultate din funcționarea efectivă a persoanelor afiliate, implicate în tranzacții supuse liberei concurențe;
- gradul de precizie cu care se pot face ajustări în vederea obținerii comparabilității;
- circumstanțele cazului individual;
- activitățile desfășurate efectiv de diferitele persoane afiliate;
- metoda folosită trebuie să corespundă împrejurărilor date ale pieței și ale activității contribuabilului;
- documentația care poate fi pusă la dispoziție de către contribuabil.

## **2.1. Acordul de preț în avans**

Întreaga analiză prezentată mai sus trebuie structurată pe **noțiunea de „acord de preț în avans”**, așa cum aceasta este definită la art. 42 alin. (2) C.proc.fisc., ca fiind: „actul

administrativ emis de Agenția Națională de Administrare Fiscală în vederea soluționării unei cereri a contribuabilului, **referitoare la stabilirea condițiilor și modalităților în care urmează să fie determinate**, pe parcursul unei perioade fixe, **prețurile de transfer**, în cazul tranzacțiilor efectuate între persoane afiliate, astfel cum sunt definite în Codul fiscal”. Deși acordul de preț în avans constituie un act unilateral emis de autoritățile fiscale (și nu unul bilateral, care să confere un rol activ și contribuabilului), acesta poate conduce la detensionarea relațiilor dintre organele fiscale și contribuabili, oferind **un cadru predictibil pentru determinarea prețurilor de transfer**, însă nivelul acestora este stabilit doar pentru o perioadă de timp determinată și este valabil numai dacă sunt îndeplinite anumite condiții prestabilite. De menționat este și faptul că **acordul de preț în avans** se emite ca urmare a unei cereri adresate de contribuabil în acest sens, se comunică numai contribuabilului în cauză și **este opozabil și obligatoriu față de organele fiscale, numai dacă termenii și condițiile în cauză au fost respectate**<sup>5</sup>. În acest sens, contribuabilul care este deținător al unui acord de preț în avans are obligația de a depune anual<sup>6</sup>, la organul fiscal emitent al acestuia, un raport referitor la respectarea termenilor și condițiilor stipulate în respectivul act, pentru anul de raportare la care se referă<sup>7</sup>. Termenul pentru emiterea unui acord de preț în avans este de 12 luni în cazul unui acord unilateral și de 18 luni în cazul unui acord bilateral sau multilateral, după caz<sup>8</sup>, acesta derogând de la termenul general de 45 de zile, referitor la soluționarea cererilor contribuabililor<sup>9</sup>. Deși acordurile de preț unilaterale sunt mai facile, implicând doar autoritățile fiscale din țara noastră, pe viitor, acordurile bi sau multilaterale, ce implică și autoritățile fiscale ale altor state, se pot constitui într-un mijloc eficient de evitare a dublei impunerii. Aprobarea procedurii generale de emitere a acordului de preț în avans a fost stabilită prin Capitolul II din Anexa la Hotărârea Guvernului nr. 529/2007<sup>10</sup>. În acest sens, prevederile esențiale din respectivul act normativ se referă la:

- conform art. 17 sunt stabilite tarifele atât pentru emiterea, cât și pentru modificarea acordului de preț în avans, care sunt diferențiate în funcție de calitatea contribuabilului (respectiv pentru marii contribuabili și pentru celelalte categorii de contribuabili);
- conform art. 20 sunt menționate elementele minimale (și deci cu un caracter obligatoriu) pe care trebuie să le conțină documentația depusă de contribuabil, în vederea emiterii unui acord de preț în avans;
- conform art. 23 sunt detaliate situațiile în care se respinge emiterea/modificarea unui acord de preț în avans;
- conform art. 24 sunt prezentate elementele pe care trebuie să le conțină un acord de preț în avans;
- conform art. 27 se precizează că acordul se emite pentru o perioadă de până la 5 ani, iar, prin excepție, se pot emite acorduri pe o perioadă mai mare (în cazul contractelor pe termen lung);
- conform art. 29 sunt precizate condițiile ce trebuie îndeplinite ca respectivul acord de preț în avans să fie opozabil organelor fiscale;

---

<sup>5</sup> Conform prevederilor art. 42 alin. (4) C.proc.fisc.

<sup>6</sup> Până la termenul prevăzut de lege pentru depunerea situațiilor financiare anuale.

<sup>7</sup> Conform prevederilor art. 42 alin. (7) C.proc.fisc.

<sup>8</sup> Conform prevederilor art. 42 alin. (11) C.proc.fisc.

<sup>9</sup> Reglementat la art. 70 C.proc.fisc.

<sup>10</sup> M. Of. nr. 395 din 12 iunie 2007.

- conform art. 30 se reglementează obligația contribuabilului titular al unui acord de preț în avans de a depune anual (până la termenul prevăzut de lege pentru depunerea situațiilor financiare anuale), la organul fiscal emitent al respectivului acord, un raport privind modul de realizare a termenilor și condițiilor acordului, în anul de raportare, care va include și valoarea consolidată a tranzacțiilor incluse în acord, în anul de raportare; în caz contrar, nedepunerea raportului anual conduce la anularea acordului în cauză (chiar în interiorul perioadei de valabilitate a acestuia, prevăzută la art. 27).

## 2.2. Dosarul prețurilor de transfer

La art. 79 alin. (2) C.proc.fisc., care reglementează obligația contribuabililor de a conduce evidența fiscală, se precizează că: „În vederea stabilirii prețurilor de transfer, contribuabilii care desfășoară tranzacții cu persoane afiliate au obligația ca, la solicitarea organului fiscal competent, să întocmească și să prezinte, în termenele stabilite de acesta, dosarul prețurilor de transfer”. Conținutul dosarului prețurilor de transfer a fost aprobat recent prin Ordinul președintelui ANAF nr. 222/2008<sup>11</sup>. Pe fond, actul normativ în cauză precizează că stabilirea termenului de către organul fiscal competent, pentru punerea la dispoziție de către contribuabil a dosarului prețurilor de transfer, va avea în vedere numărul de persoane afiliate implicate în tranzacții, numărul de tranzacții efectuate și complexitatea acestora, precum și perioada de timp pe care se desfășoară tranzacțiile. Termenul pentru punerea la dispoziție a dosarului prețurilor de transfer va fi de maximum 3 luni calendaristice, cu posibilitatea prelungirii o singură dată, la solicitarea scrisă a contribuabilului, cu o perioadă egală cu cea stabilită inițial. De asemenea, inspecția fiscală poate fi suspendată până la punerea la dispoziție a dosarului prețurilor de transfer, la propunerea organului de inspecție fiscală, aprobată de către conducătorul activității de inspecție fiscală, în temeiul art. 2 lit. h) din Ordinul președintelui ANAF nr. 708/2006 privind condițiile și modalitățile de suspendare a inspecției fiscale, modificat și completat prin Ordinul președintelui ANAF nr. 1182/2007. În acest sens, Ordinul Președintelui ANAF nr. 222/2008 conține trei anexe:

- Anexa nr. 1 structurată pe două capitole: Capitolul I, „Întocmirea dosarului prețurilor de transfer” și Capitolul II, „Solicitarea și prezentarea dosarului prețurilor de transfer”;

- Anexa nr. 2 privind modelul de solicitare referitoare la întocmirea și prezentarea dosarului prețurilor de transfer;

- Anexa nr. 3 privind procedura de estimare a cuantumului prețurilor de transfer.

**Ce se întâmplă însă dacă contribuabilul nu întocmește și nu prezintă dosarul prețurilor de transfer?** Conform art. 3 alin. (1)-(3) din actul normativ anterior invocat, refuzul de prezentare a dosarului prețurilor de transfer sau prezentarea incompletă a acestuia la termenul stabilit de către organele fiscale reprezintă efectuarea de tranzacții cu persoane afiliate fără justificarea cuantumului prețurilor de transfer practicate, iar, pe cale de consecință, organele fiscale competente vor proceda la estimarea cuantumului prețurilor de transfer în acord cu reglementările prevăzute în Anexa nr. 3 a referențialului normativ în cauză, raportat și la metodele și prevederile prevăzute de Hotărârea Guvernului nr. 1861/2006. De asemenea, în conformitate cu prevederile art. 219 alin. (1) lit. e) C.proc.fisc., nerespectarea obligației de întocmire și prezentare a dosarului

---

<sup>11</sup> M. Of. nr. 129 din 19 februarie 2008.

prețurilor de transfer reprezintă o abatere de natură contravențională, care se sancționează cu amendă contravențională de la 12.000 lei la 14.000 lei pentru persoanele juridice în cauză, conform prevederilor art. 219 alin. (2) lit. c) C.proc.fisc. O mențiune foarte importantă și utilă din punct de vedere al relevanței practice o regăsim în cuprinsul art. 5 din Ordinul președintelui ANAF nr. 222/2008, conform căruia, **în cazul în care contribuabilul aplică acorduri de preț în avans emise de Agenția Națională de Administrare Fiscală, nu mai este necesară întocmirea și prezentarea dosarului prețurilor de transfer pentru tranzacțiile și perioadele la care se referă acordurile.**

Ce se întâmplă însă în cazul unei inspecții fiscale derulate în, spre exemplu, decembrie 2007, dată la care nu era emis ordinul referitor la conținutul dosarului prețurilor de transfer? În mod evident, în cazul inspecției fiscale respective, organele competente au posibilitatea retratării fiscale a tranzacțiilor derulate cu firme afiliate, în sensul reconsiderării prețului unei astfel de tranzacții, în acord cu metodele și tehnicile stabilite, în mod corelativ, de prevederile coroborate ale Hotărârii Guvernului nr. 1861/2006 și ale art. 11 alin. (2) C.fisc., fără a se mai aplica sancțiunea contravențională prevăzută de art. 219 alin. (2) lit. c) C.proc.fisc.

### 3. Situații specifice

Aceste tipuri de tranzacții dintre o persoană juridică română și o persoană afiliată a sa situată în afara granițelor se rezumă, de regulă, la următoarele categorii:

**a) prestarea de către persoana afiliată nerezidentă, către persoana juridică română, a unor servicii ce nu presupun o caracteristică materială, tangibilă, de genul servicii de marketing și studiul pieței, servicii de reclamă și publicitate etc., a căror prestare efectivă nu poate fi nici cuantificată, dar nici negată cu certitudine.**

Conform art. 21 alin. (2) lit. d) și lit. i) C.fisc., cheltuielile de reclamă și publicitate efectuate în baza unui contract scris, respectiv cheltuielile pentru marketing și studiul pieței, sunt asimilate cheltuielilor efectuate în scopul realizării veniturilor și, pe cale de consecință, prin raportare la prevederile art. 21 alin. (1) C.fisc., sunt integral deductibile fiscal la calculul profitului impozabil și la stabilirea impozitului pe profit aferent. Mai mult chiar, reglementările Codului fiscal prevăd posibilitatea deducerii cheltuielilor în cauză dacă acestea sunt efectuate **în scopul** realizării de venituri, fără a exista obligația ca aceste cheltuieli angajate să fie aferente și cuantificate în realizarea unor venituri suplimentare (spre deosebire de actul normativ anterior valabil până la data de 1 ianuarie 2004, respectiv Legea nr. 414/2002 privind impozitul pe profit). În raport de aceste considerente, în practică pot apărea următoarele situații:

- cheltuielile în cauză, înregistrate în evidența financiar-contabilă a persoanei juridice române, sunt aferente unor servicii care nu au fost prestate în fapt, în mod efectiv, de persoana juridică afiliată din străinătate. În acest caz, operațiunile respective se încadrează în definiția dată termenului de „operațiune fictivă” la art. 2 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 241/2005<sup>12</sup>, ca fiind „disimularea realității prin crearea aparentei existențe a unei operațiuni care în fapt nu există”, fiind astfel aplicabile prevederile art. 9 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 241/2005, conform cărora „constituie infracțiune de evaziune fiscală evidențierea, în actele contabile sau în alte documente legale, a cheltuielilor care nu au la bază operațiuni reale ori evidențierea altor operațiuni fictive”;

<sup>12</sup> M. Of. nr. 672 din 27 iulie 2005.

- dacă însă cheltuielile în cauză, înregistrate în evidența financiar-contabilă a persoanei juridice române, sunt aferente unor servicii care au fost prestate în fapt, în mod efectiv, de persoana juridică afiliată din străinătate, dar la un tarif supraevaluat în raport de cel practicat pe piață? În mod cert, diferența suplimentară stabilită de organele fiscale, prin aplicarea metodelor de retratare fiscală prevăzute de Hotărârea Guvernului nr. 1861/2007 (respectiv, în cazul serviciilor, metoda cost-plus), ca diferență între tariful tranzacției și tariful pieței, constituie o cheltuială nedeductibilă fiscal, care mărește baza impozabilă a profitului, raportat și la prevederile art. 21 alin. (4) lit. m) C.fisc. Problema care se pune în acest caz este aceea dacă sunt incidente prevederile Legii nr. 241/2005, existând numeroase opinii atât pro (tranzacția fiind considerată fictivă din punct de vedere al tarifului), cât și contra (fiind invocată, totuși, o tranzacție reală în fapt).

În cazul prestării acestor tipuri de servicii, la care am făcut referire, este foarte important ca persoana juridică română să fie în măsură să documenteze faptul că prestația a avut loc efectiv și că tarifele practicate se situează la nivelul valorii de piață; dacă nu există date disponibile în acest sens, se va utiliza ca metodă de retratare fiscală metoda „cost – plus”<sup>13</sup>.

**b) acordarea de către persoana afiliată nerezidentă către persoana juridică română a unor împrumuturi ce antrenează anumite dobânzi ce vor fi plătite de către persoană juridică română.**

În acest sens, conform pct. 38 și 39 din Hotărârea Guvernului nr. 1861/2006, se aduc precizări importante privind **regimul deductibilității fiscale în cazul cheltuielilor cu dobânzile, aferente împrumuturilor acordate între persoane afiliate**. Astfel, se menționează că, în cazul serviciilor de finanțare între persoane afiliate, trebuie să se aibă în vedere:

- dacă împrumutul acordat este în interesul desfășurării activității beneficiarului și dacă a fost utilizat în scopul pentru care a fost acordat;

- dacă a avut loc încadrarea împrumutului într-o schemă de distribuție a profitului; acest fapt se consideră a fi implicit dacă, la data acordării împrumutului, nu se prevede în mod cert o rambursare a acestuia sau dacă contractul conține clauze defavorabile pentru plătitor;

- analiza condițiilor generale de acordare a împrumutului și, în special, a costului acestuia, prin raportare la ratele dobânzilor aplicate în împrejurări comparabile și în aceeași zonă valutară de către o persoană independentă.

**c) prestarea de către persoana afiliată nerezidentă către persoana juridică română a unor servicii de administrare și management.**

În acest sens, la pct. 41 din Hotărârea Guvernului nr. 1861/2006 se precizează **condițiile de deductibilitate fiscală a cheltuielilor referitoare la serviciile de administrare și management în interiorul grupului**, cadrul normativ insistând asupra caracterului efectiv și real pe care trebuie să-l aibă serviciile în cauză, respectiv ca acestea să fie prestate în fapt. **Nu se admit la deductibilitatea fiscală, de către o filială, cheltuielile de administrare, management, consultanță etc., în măsura în care baza legală a acestor cheltuieli este relația juridică care guvernează forma de organizare a afacerilor sau orice alte forme care stabilesc legăturile dintre entități**, având în vedere că nu ar fi folosit serviciile în cauză dacă ar fi fost o persoană independentă.

---

<sup>13</sup> Conform prevederilor pct. 36 din Hotărârea Guvernului nr.1861/2006.

#### 4. Aspecte controversate

În încheiere, dorim să răspundem la câteva întrebări legate de subiectul în cauză, care pot genera controverse în practica de zi cu zi.

##### 4.1. Când se aplică prevederile Hotărârii Guvernului nr. 1861/2006 și, implicit, metodele de retratare fiscală cuprinse în acest referențial normativ? Actul normativ se aplică și în cazul persoanelor afiliate rezidente?

Nu putem să oțitem faptul că nu este suficient de clar dacă Hotărârea Guvernului nr. 1861/2006 se referă, în mod exclusiv, doar la persoanele afiliate nerezidente (conform precizărilor destul de clar formulate în acest sens la pct. 26 din Hotărârea Guvernului nr. 1861/2006, conform căroră „Nu se efectuează reconsiderarea evidențelor persoanelor afiliate atunci când tranzacțiile dintre asemenea persoane au loc în termeni comerciali de piață liberă, **precum și în cazul tranzacțiilor între persoane juridice române afiliate**”) sau dacă prevederile reglementării anterior precizate se pot extinde și la nivelul persoanelor afiliate rezidente [deoarece la art. 11 alin. (2) C.fisc., în aplicarea căruia a fost emisă Hotărârea Guvernului nr. 1861/2006, nu se fac precizări referitoare la calitatea persoanelor afiliate, respectiv ca rezidente sau nerezidente].

Având în vedere următoarele texte de lege:

- art. 11 alin. (1) C.fisc., conform căruia „La stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției”;

- art. 19 alin. (5) C.fisc., referitor la regulile generale de calcul al impozitului pe profit, conform căruia „Tranzacțiile între persoane afiliate se realizează conform principiului prețului pieței libere, potrivit căruia tranzacțiile între persoanele afiliate se efectuează în condițiile stabilite sau impuse care nu trebuie să difere de relațiile comerciale sau financiare stabilite între întreprinderi independente. **La stabilirea profiturilor persoanelor afiliate se au în vedere principiile privind prețurile de transfer**”, fără a se face distincția între persoane afiliate rezidente sau nerezidente; rezultă, pe cale de consecință, că **metodele de retratare fiscală reglementate de Hotărârea Guvernului nr. 1861/2006 pot fi asimilate, cel puțin la nivelul principiilor, și în cazul persoanelor afiliate rezidente.**

##### 4.2. Prevederile Hotărârii Guvernului nr. 1861/2006 sunt aplicabile în toate situațiile în care o tranzacție economică nu reflectă prețul de piață, chiar dacă părțile nu sunt persoane afiliate? Cum se procedează în acest caz?

În conformitate cu prevederile art. 11 alin. (2) C.fisc. și ale Hotărârii Guvernului nr. 1861/2006, date în aplicarea acestuia, metodele de retratare, din punct de vedere fiscal, se referă la tranzacțiile derulate între persoane afiliate. În contextul analizei, menționăm că termenul de „persoane afiliate” este definit la art. 7 alin. (1) pct. 21 C.fisc. (conform celor prezentate anterior); *per a contrario*, rezultă că **persoanele care nu sunt definite ca atare de Codul fiscal ca fiind afiliate nu se supun retratării tranzacțiilor conform metodelor stabilite de Hotărârea Guvernului nr. 1840/2004 și nici obligațiilor**

reglementate de art. 42 și art. 79 alin. (2) C.proc.fisc. (desigur, raportat și la Ordinul președintelui ANAF nr. 222/2008).

Cum se procedează însă în aceste situații? Cu alte cuvinte, **este permisă retratarea fiscală, de către organele fiscale, a tranzacțiilor derulate între două persoane juridice care nu se încadrează, din punct de vedere scriptic, în definiția dată persoanelor afiliate, deși au un comportament specific acestora, iar tranzacțiile derulate sunt specifice firmelor afiliate?** Răspunsul poate fi decriptat (iar acesta este afirmativ) având în vedere prevederile art. 11 alin. (1) C.fisc., prin care se menționează în mod expres că „la stabilirea sumei unui impozit sau a unei taxe în înțelesul prezentului cod, **autoritățile fiscale pot să nu ia în considerare o tranzacție care nu are un scop economic sau pot reîncadra forma unei tranzacții pentru a reflecta conținutul economic al tranzacției**”, dar, în această situație, nu sunt aplicabile metodele stipulate în cuprinsul Hotărârii Guvernului nr. 1861/2006, organele fiscale urmând să analizeze caracterul fictiv al unor astfel de operațiuni pornind de la definiția dată noțiunii de „**preț de piață**”, conform art. 7 alin. (1) pct. 26 C.fisc.: „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”. Noțiunea de „preț de piață”, definită de actualul Cod fiscal, nu este însă suficient de explicită, deoarece nu se precizează ce înseamnă un client independent sau un furnizor independent. Tocmai din acest motiv, în analiza unor astfel de tranzacții, organele fiscale trebuie să aibă în vedere și mijloacele de administrare și apreciere a probelor – prevăzute la Titlul III, Capitolul III din Codul de procedură fiscală – pentru a cuantifica eventualul caracter fictiv al operațiunilor în cauză, precum și posibilitatea întrunirii elementelor constitutive ale infracțiunilor menționate la art. 43 din Legea contabilității nr. 82/1991, republicată, și la art. 9 alin. (1) lit. c) din Legea nr. 241/2005 pentru prevenirea și combaterea evaziunii fiscale.

De asemenea, în situația în care ambele persoane juridice sunt rezidente, deși neafiliate, o sarcină foarte importantă revine organelor fiscale, pentru **a delimita dacă cheltuielile aferente veniturilor sub forma prestărilor de servicii facturate de „firmele-fiică” sunt înregistrate în evidențele financiar-contabile ale „firmei-mamă”** (evident, în scopul deducerii lor fiscale din baza impozabilă a profitului și, pe cale de consecință, a diminuării impozitului pe profit datorat de aceasta). Spre exemplu, dacă „firma-fiică” are ca obiect de activitate prelucrarea bazelor de date ale „firmei-mamă”, se va urmări dacă salariații care prestează efectiv această activitate figurează în statele de plată și în registrul de evidență a salariaților „firmei-fiică”, precum și dacă mijloacele fixe utilizate pentru efectuarea respectivelor operațiuni (inclusiv cheltuielile deductibile fiscal aferente acestora, de genul cheltuielilor cu amortizarea) sunt înregistrate în evidențele financiar-contabile ale „firmei-fiică” sau dacă toate aceste cheltuieli „grevează” activitatea „firmei-mamă”, deși nu sunt aferente veniturilor realizate de către aceasta.

**4.3. O situație aparte – cazul în care „firma-mamă” figurează doar scriptic cu sediul social în localitatea X, dar întreaga activitate o desfășoară în localitatea Y, în care își are sediul social „firma-fiică”**

Evident, apare problema desemnării organului fiscal competent să efectueze inspecția fiscală a „firmei-mamă”. În acest context, menționăm că procedura de modificare din

oficiu a domiciliului fiscal al contribuabilului a fost aprobată prin Ordinul președintelui ANAF nr. 526/2004<sup>14</sup>, prin care se aprobă modelul și conținutul următoarelor formulare:

- Decizie de înregistrare a domiciliului fiscal la cererea contribuabilului, prevăzută în anexa nr. 2 la Ordinul președintelui ANAF nr. 519/2004;

- Notificare privind modificarea din oficiu a domiciliului fiscal al contribuabilului, prevăzută în anexa nr. 3 la Ordinul președintelui ANAF nr. 519/2004;

- Decizie privind modificarea din oficiu a domiciliului fiscal al contribuabilului, prevăzută în anexa nr. 4 la Ordinul președintelui ANAF nr. 519/2004.

În acest sens, procedura de modificare a domiciliului fiscal al contribuabilului urmează să fie inițiată de către organul fiscal în a cărui rază teritorială contribuabilul și-a stabilit noul domiciliu fiscal (având în vedere definiția dată la art. 31 C.proc.fisc.), fără depunerea cererii de înregistrare a acestuia [sub forma unei declarații de mențiuni, conform prevederilor art. 77 alin. (1) C.proc.fisc.]; organul fiscal în cauză are obligația să întocmească o notă<sup>15</sup> privind modificarea din oficiu a domiciliului fiscal al contribuabilului care, în aceste condiții, ține loc de cerere de înregistrare a domiciliului fiscal al contribuabilului. Aspectul în sine are relevanță practică, deoarece unele societăți procedează la această **metodă a „disipării” privind înregistrarea fiscală**, în scopul tergiversării eforturilor organelor fiscale de a proba starea de fapt fiscală, în conformitate cu mijloacele de administrare și apreciere a probelor prevăzute de Codul de procedură fiscală.

## 5. Concluzii

**În cazul tranzacțiilor derulate de persoane juridice rezidente cu firme afiliate lor nerezidente**, acestea trebuie sau să fie titulare al unui acord de preț în avans, sau să întocmească și să prezinte organelor fiscale competente dosarul prețurilor de transfer. Dacă firma din România este titulară a unui acord de preț în avans, aceasta nu mai trebuie să întocmească dosarul prețurilor de transfer pentru tranzacțiile și perioadele la care se referă acordurile, organele fiscale competente urmând să-și definitiveze constatările în raport de cele consemnate în acordurile de preț în avans și, bineînțeles, în raport de respectarea condițiilor și modalităților prevăzute în acordul în cauză. Dacă firma din România nu este titulara unui acord de preț în avans, atunci are obligația întocmirii și prezentării dosarului prețului de transfer. În caz contrar, se supune sancțiunii contravenționale prevăzute de Codul de procedură fiscală (la care am făcut referire anterior), precum și retratării fiscale a tranzacțiilor în cauză, derulate cu firme afiliate nerezidente. Apare însă următoarea întrebare: **această retratare fiscală se face conform metodelor reglementate de Hotărârea Guvernului nr. 1861/2006 sau conform Anexei nr. 3 la Ordinul președintelui ANAF nr. 222/2008**<sup>16</sup>? În cazul de față apreciem ca fiind oportună, cel puțin din punct de vedere al conținutului exhaustiv, aplicarea metodelor reglementate de Hotărârea Guvernului nr. 1861/2006, mai ales și din perspectiva faptului că acestea sunt conforme cu Liniile directe privind prețurile de transfer emise de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică.

---

<sup>14</sup> M. Of. nr. 845 din 15 septembrie 2004.

<sup>15</sup> Ce trebuie să conțină toate elementele prevăzute la pct. nr. 5 din Anexa nr. 1 la Ordinul președintelui ANAF nr. 519/2004.

<sup>16</sup> Conform art. 3 alin. (3) din Ordinul președintelui ANAF nr. 222/2008.

**Deși Hotărârea Guvernului nr. 1861/2006 nu acoperă situațiile când firma off-shore este controlată efectiv de factorii de decizie ai firmei din România**, fără însă a fi asimilată ca și firmă afiliată (conform definiției, restrictive o apreciem noi, dată de Codul fiscal), apreciem că doar practica de zi cu zi poate confirma sau infirma acest plus de transparență în domeniul retratării, din punct de vedere fiscal, al tranzacțiilor derulate între persoane afiliate, în concordanță cu prevederile Hotărârii Guvernului nr. 1861/2006. În contextul analizei, poate nu ar fi lipsită de importanță o re poziționare în context și o redefinire a noțiunii de „persoane afiliate” – în plus față de definiția actuală reglementată prin Codul fiscal –, precum și o explicitare, din punct de vedere al conținutului fiscal, al noțiunilor de „client independent” și „furnizor independent”.

Deși fără a fi în legătură directă cu subiectul supus analizei, ci oarecum tangențial acestuia, în încheiere precizăm și faptul că, în aplicarea Capitolului XIII, „Aspecte internaționale din Codul de procedură fiscală”, a fost emis, în baza art. 204 C.proc.fisc., Ordinul Ministrului Economiei și Finanțelor nr. 395/2008<sup>17</sup> privind procedura de transfer al sumelor recuperate în România reprezentând creanțe stabilite în alte state membre ale Uniunii Europene, precum și de transfer al sumelor recuperate de autoritățile competente din alte state membre, reprezentând creanțe stabilite în România.

---

<sup>17</sup> M. Of. nr. 131 din 20 februarie 2008.