

ROMÂNIA

PROFIL DE ȚARĂ – PREȚURI DE TRANSFER

1. Principiul lungimii de braț

Principiul valorii de piață a fost introdus în legislația fiscală din România în 1994 și este aplicabil tuturor tranzacțiilor cu părți afiliate, inclusiv celor derulate între o persoană juridică străină și sediul său permanent din România. Începând cu anul 2010, tranzacțiile dintre entitățile afiliate derulate între persoane juridice române se încadrează, de asemenea în sfera de aplicare a regulilor de stabilire a prețurilor de transfer, cu precizarea că, anterior numai tranzacțiile derulate între entități române cu părți afiliate nerezidente puteau fi verificate în acest sens de către autoritatea fiscală.

Art. 19 din Codul fiscal (Legea nr. 571/2003) stabilește regula generală ca tranzacțiile între persoane afiliate să fie realizate conform principiului prețului pieței libere, potrivit căruia acestea 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 prețurilor de transfer. În cazul în care se constată diferențe de comparabilitate, contribuabilul nu poate explica în mod corespunzător astfel de diferențe și se concluzionează că prețurile de transfer nu sunt stabilite la o lungime de braț, autoritatea fiscală este îndreptățită să ajusteze valoarea veniturilor și cheltuielilor, astfel încât să fie reflectată valoarea de piață. În prezent, această prevedere se aplică atât în cazul tranzacțiilor interne cât și a celor transfrontaliere.

2. Corelare cu prevederile Liniilor directoare privind prețurile de transfer emise de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică (OCDE), pentru companii multinaționale și administrațiile fiscale

Deși România nu este stat membru OCDE, normele Codului Fiscal prevăd în mod expres că, în aplicarea regulilor privind prețurile de transfer, autoritățile fiscale române vor completa prevederile legislației interne cu cele ale Liniilor directoare privind prețurile de transfer emise de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică (OCDE), pentru companii multinaționale și administrațiile fiscale.

3. Definiția entităților afiliate

În conformitate cu prevederile art. 7) pct. 21 din Codul fiscal, o persoană juridică este afiliată cu altă persoană juridică dacă cel puțin:

- prima persoană juridică deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot la cealaltă persoană juridică ori dacă controlează persoana juridică;
- a doua persoană juridică deține, în mod direct sau indirect, inclusiv deținerile persoanelor afiliate, minimum 25% din valoarea/numărul titlurilor de participare sau al drepturilor de vot la prima persoană juridică;
- 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.

4. Metodele de preț de transfer

Conform legislației naționale, contribuabilii pot folosi metodele tradiționale de stabilire a prețurilor de transfer (metoda comparării prețurilor, metoda cost plus și metoda prețului de revânzare), precum și orice altă metodă recunoscută prin Liniile directoare ale OCDE (metoda marjei tranzacționale nete și metoda împărțirii profitului). Legislația națională acordă prioritate metodelor tranzacționale tradiționale în defavoarea metodelor profitului tranzacțional (metoda marjei

tranzacționale nete și metoda împărțirii profitului), specificând ierarhia în selectarea celei mai adecvate metode de stabilire a prețurilor de transfer. Prin urmare, se menționează în mod explicit că, în situația în care metoda comparării prețurilor sau o metodă tradițională de stabilire a prețurilor de transfer nu poate fi utilizată, contribuabilul trebuie să justifice în documentație, motivul pentru care nu a procedat astfel.

5. Cerințe documentare privind prețurile de transfer

În conformitate cu Codul de procedură fiscală (O.G. nr. 92/2003), contribuabilii care desfășoară tranzacții cu părți afiliate trebuie să întocmească, la cererea autorității fiscale, dosarul prețurilor de transfer, care trebuie prezentat în timpul unei inspecții fiscale parțiale sau generale. Termenul pentru prezentarea dosarului prețurilor de transfer va fi de maxim trei luni de la data primirii solicitării scrise, cu posibilitatea unei singure prelungiri cu o perioadă egală cu termenul stabilit inițial. Inspekția fiscală poate fi suspendată până la prezentarea dosarului prețurilor de transfer.

În 2008, au fost publicate reglementări detaliate cu privire la conținutul dosarului prețurilor de transfer (Ordinul nr. 222/2008 privind conținutul dosarului prețurilor de transfer). Prevederile Ordinului nr. 222/2008 se completează cu prevederile Liniilor directoare privind prețurile de transfer emise de (OCDE) și Codul de conduită privind prețurile de transfer (UE TPD), publicat în Jurnalul Oficial al Uniunii Europene nr C176/1 din 28 iulie 2006.

În linii generale, dosarul prețurilor de transfer trebuie să conțină informații despre grup (structura juridică, operațională și organizatorică, descrierea generală a activității grupului, strategii de afaceri, metodologia de stabilire a prețurilor de transfer la nivelul grupului, descrierea generală a tranzacțiilor între părțile afiliate, deținătorii de proprietate necorporală din grup, descrierea generală a funcțiilor și riscurilor asumate de părțile afiliate, etc.), informații cu privire la contribuabilul verificat (prezentarea detaliată a tranzacțiilor controlate, analiza funcțională, termenii contractuali, circumstanțele economice, strategiile de afaceri specifice, utilizarea comparabilelor interne sau externe, dacă este cazul, descrierea documentată a metodei de stabilire a prețurilor de transfer), descrierea altor condiții considerate relevante pentru contribuabil.

Legislația internă nu prevede în prezent niciun prag minim pentru documentarea tranzacțiilor controlate sau alte reguli simplificate de documentare și, prin urmare, autoritățile fiscale române pot respectarea principiului lungimii de braț în cazul oricărei tranzacții controlate.

6. Proceduri de inspekție fiscală/penalizări în cazul prețurilor de transfer

Sarcina probei

Sarcina principală a probei revine contribuabilului verificat, prin documentația prețurilor de transfer care trebuie să fie întocmită în conformitate cu cerințele legislației naționale. Pe de altă parte, în cazul în care, urmare solicitării de prezentare a dosarului prețurilor de transfer, acesta nu este prezentat, autoritatea fiscală poate să procedeze la estimare, pe baza informațiilor disponibile.

Perioada de prescripție

Ajustările realizate urmare tranzacțiilor ce nu sunt la preț de piață, derulate între entități afiliate pot fi efectuate în termenul de prescripție de cinci ani. Prin excepție, dreptul de a stabili obligații fiscale se prescrie în termen de 10 ani, în cazul în care acestea rezultă din săvârșirea unei fapte prevăzute de legea penală.

Proceduri de control

Procedurile de derulare a inspecției fiscale a dosarului prețurilor de transfer nu diferă de cele ale oricărei inspecții fiscale. Controalele sunt inițiate prin transmiterea avizului de inspekție fiscală și se finalizează prin încheierea raportului de inspekție fiscală, ce poate fi contestat/semnat cu obiecțiuni de către contribuabili.

Inspekția fiscală a dosarului prețurilor de transfer poate fi inițiată prin selectarea contribuabililor după diverse criterii, cum ar fi:

- tranzacții semnificative cu entitățile afiliate;
- pierdere semnificativă, recurentă;
- neplata sau plata incompletă a obligațiilor fiscale;
- comportamentul contribuabililor: conform sau neconform, etc.

Solicitarea formală a dosarului prețurilor de transfer este în general precedată de analize preliminare ale tranzacțiilor cu entitățile afiliate în baza informațiilor din situațiile financiare sau documentele contabile, ce vizează tranzacțiile cu entitățile afiliate.

Sanctiuni

Pentru neprezentarea dosarului prețurilor de transfer, contribuabilul verificat poate primi sancțiune contravențională cuprinsă între 12.000 lei și 14.000 lei (aproximativ EUR 2.600 și EUR 3.000 la cursul de schimb actual), urmând estimarea prețurilor de transfer de către autoritățile fiscale, în general, pe baza informațiilor cu privire la tranzacții similare, ca medie aritmetică a prețurilor a trei tranzacții similare. Profiturile impozabile suplimentare care rezultă din această estimare sau orice ajustare de prețuri de transfer sunt supuse impozitului pe profit de 16% și calculului majorărilor și penalităților de întârziere. În conformitate cu prevederile legislației naționale, majorările și penalitățile în caz de întârziere a plății sunt nedeductibile.

7. Informații aferente prețurilor de transfer pentru întreprinderile mici și mijlocii

Legislația din România și procedurile de inspecție fiscală sunt aceleași în cazul întreprinderilor mici și mijlocii și în cazul marilor contribuabili.

8. Informații privind soluționarea disputelor generate de dublă impunere

În prezent, legislația internă statuează două forme pentru derularea procedurii amiabile:

- procedura amiabilă inițiată în baza convențiilor de evitare a dublei impuneri încheiate de România cu alte state; și
- procedura amiabilă derulată în baza Convenției de arbitraj a UE, aplicabilă doar Statelor Membre ale UE.

Soluționarea disputelor în baza Convenției de arbitraj nu trebuie să fie inițiată și poate fi suspendată în cazul în care unul dintre contribuabilii implicați este supus unei "*penalizări severe*" pentru tranzacțiile care determină ajustarea profitului (articolul 8).

Declarația Unilaterală a României (Jurnalul Oficial L 174, 03/07/2008 p. 0001 - 0005) în ceea ce privește penalizările severe este următoarea:

Termenul "*penalizare severă*" se referă la săvârșirea oricărui tip de infracțiune prevăzută de legea privind evaziunea fiscală, legea contabilității, legea privind societățile comerciale, precum și legislația fiscală. Cuprinde totodată sancțiuni administrative cu privire la:

- refuzul de a depune declarații fiscale/declarații informative, ca urmare a solicitării organelor fiscale;
- refuzul de a prezenta documente și evidențe contabile la solicitarea organelor fiscale cu atribuții de control;
- nedepunerea sau depunerea de situații financiare periodice sau raportări contabile ce conțin date eronate;
- faptele înscrise în cazierul fiscal, potrivit reglementărilor legale în vigoare.

Contribuabilul ce se consideră dublu impozat poate solicita inițierea unei proceduri amiabile în baza convenției de evitare a dublei impuneri, dacă respectivul tratat conține prevederi în acest sens. În conformitate cu Convenția Fiscală Model OCDE și Convenția de arbitraj a UE, contribuabilul trebuie să solicite procedura amiabilă în termen de 3 ani de la prima notificare a acțiunii din care rezultă o dublă impunere. Contribuabilul nu va fi parte la procedura amiabilă. Negocierile se derulează prin autoritățile competente ale statelor implicate. Totodată, clauza de arbitraj nu poate fi invocată, în cazul în care convenția bilaterală de evitare a dublei impuneri nu conține prevederi în acest sens.

Plata obligațiilor fiscale sau a majorărilor și penalităților de întârziere nu sunt suspendate prin procedura amiabilă. În cazul României, astfel de cereri pot fi adresate, conform Codului de procedură fiscală, Agenției Naționale de Administrare Fiscală.

9. Prevederi naționale privind acordul de preț în avans

În România, contribuabilii care desfășoară tranzacții cu părți afiliate au posibilitatea de a solicita emiterea de acorduri de preț în avans (APA). Informații privind procedura de solicitare și documentația care trebuie să fie întocmită de către un contribuabil care intenționează să solicite emiterea unui APA sunt conținute în Hotărârea Guvernului nr. 529/2007. Acordul de preț în avans este 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.

Procedura de emitere este inițiată de către contribuabil, prin depunerea unei cereri pentru obținerea unui APA, cerere ce poate fi precedată, dacă contribuabilul solicită acest fapt, de o discuție preliminară cu autoritatea fiscală. Documentația care trebuie să fie pusă la dispoziție autorității fiscale, pentru un acord este similară cu cea aferentă pentru dosarul prețurilor de transfer. Acordul poate fi emis pentru o perioadă de până la cinci ani și este valabil, în general, începând cu anul fiscal următor anului depunerii cererii. Prin excepție, valabilitatea acestuia poate fi mai mare în cazul contractelor pe termen lung. Acordul de preț în avans este opozabil și obligatoriu pentru autoritățile fiscale, atâta timp cât sunt respectați termenii și condițiile în care acesta a fost emis. În acest sens, contribuabilul trebuie să depună la autoritatea fiscală un raport anual cu privire la respectarea termenilor și condițiilor în care a fost emis acordul. În cazul în care contribuabilul nu este de acord cu actul administrativ emis, acesta poate transmite o notificare către autoritatea fiscală emitentă, în termen de 15 zile de la data comunicării, iar în această situație acordul nu mai produce efecte juridice.

Termenul pentru emiterea APA este de 12 luni în cazul acordului unilateral și 18 luni, în cazul unui acord bilateral sau multilateral. În cazul contribuabililor mari și pentru o valoare consolidată a tranzacțiilor anuală de peste 4 milioane de Euro, taxa pentru emiterea unui APA este de 20.000 euro, iar taxa de modificare este 15.000 Euro. Pentru restul contribuabililor, taxa pentru emiterea unui APA este 10.000 Euro, respectiv 6.000 Euro, taxa de modificare.

10. Pagini web ale principalelor instituții de stat/ organisme internaționale relevante

Guvernul României: www.gov.ro

Ministerul Finanțelor Punctuale: www.mfp.ro

Agenția Națională de Administrare Fiscală: www.anaf.ro

Comisia Europeană: www.ec.europa.eu

Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică: www.oecd.org

11. Alte informații relevante

Ajustările de sfârșit de an secundare/compensatorii pot genera dublă impunere. Forumul comun al UE privind prețurile de transfer a lansat două chestionare la nivelul anului în 2011 prin care a evaluat situația existentă în fiecare Stat Membru al UE în acest sens.

Reguli de „porturi sigure”

Cheltuielile cu dobânzile ce depășesc aceste limite sunt nedeductibile și nu pot fi reportate în anii următori. Această limitare se aplică separat pentru fiecare împrumut intra-grup, înainte de luarea în considerare a “regulilor de capitalizare subțire” detaliate mai jos.

Reguli de capitalizare subțire

Cheltuielile cu dobânzile sunt integral deductibile în cazul în care gradul de îndatorare a capitalului este mai mic sau egal cu trei. Gradul de îndatorare a capitalului se determină ca raport între capitalul împrumutat cu termen de rambursare peste un an și capitalul propriu, ca medie a valorilor

existente la începutul anului și sfârșitul perioadei pentru care se determină impozitul pe profit. Prin capital împrumutat se înțelege totalul creditelor și împrumuturilor cu termen de rambursare peste un an, potrivit clauzelor contractuale.

În condițiile în care gradul de îndatorare a capitalului este peste trei, cheltuielile cu dobânzile și cu pierderea netă din diferențele de curs valutar, aferente împrumuturilor luate în calcul la determinarea gradului de îndatorare, sunt nedeductibile. Acestea se reportează în perioada următoare, până la deductibilitatea integrală a acestora.