
Documentarea prețurilor de transfer – o măsură eficientă pentru combaterea fenomenului de erodare a bazei impozabile și mutare a profiturilor?

Prof. univ. dr. Liliana FELEAGĂ,
Academia de Studii Economice București, România,
e-mail: liliana.feleaga@cig.ase.ro

Drd. Ioana NEACȘU,
Academia de Studii Economice București, România,
e-mail: neacsu_ioana2007@yahoo.com

Rezumat

Constituirea grupurilor de societăți a devenit un fenomen de mare amploare, ajungând să domine economia la nivel global. Aceste grupuri și-au înființat filiale în diverse țări ale lumii, fapt ce a condus la apariția problemelor legate de impozitarea rezultatelor în cadrul grupului, respectiv la conturarea conceptului de prețuri de transfer. Acest concept a fost utilizat de-a lungul timpului de către multinaționale pentru a-și muta profiturile în jurisdicții mai relaxate din punct de vedere fiscal. Din acest motiv, la nivel global, au apărut preocupări pentru adoptarea unei legislații care să aibă ca efect combaterea fenomenului de erodare a bazei impozabile și mutare a profiturilor. Prezentul articol analizează dacă adoptarea unei legislații care să prevadă cerința documentării prețurilor de transfer reprezintă o măsură eficientă de estompere a fenomenului de manipulare a prețurilor de transfer și mutare a profiturilor. Cercetarea a fost realizată la nivelul țărilor membre ale Organizației pentru Cooperare și Dezvoltare Economică. De asemenea, articolul își propune să clarifice anumite aspecte din sfera prețurilor de transfer și să evidențieze într-o abordare practică modul de funcționare al acestora. Noutatea, originalitatea și impactul articolului asupra profesiei contabile constau în faptul că prețurile de transfer reprezintă un concept relativ nou atât pentru specialiștii din România, cât și pentru autoritățile fiscale.

Cuvinte-cheie: prețuri de transfer, principiul valorii de piață, relații de afiliere, dubla impunere a rezultatelor, manipularea rezultatelor, dosarul prețurilor de transfer

Clasificare JEL: M40

1. Introducere

Istoria prețurilor de transfer începe, cel mai probabil, în perioada interbelică. După Primul Război Mondial, când ratele de impozitare au început să crească, țări precum Statele Unite ale Americii au acordat o atenție deosebită modului în care se realiza alocarea profitului între întreprinderi. Ca urmare a acestor preocupări, în 1930, SUA a devenit țara care a folosit pentru prima dată noțiunea de *principiu al valorii de piață* (en. arm's length principle). Conform acestui principiu, societățile ar fi trebuit să se întrebe *care ar fi fost prețul stabilit de o companie independentă ce operează pe o piață competitivă pentru a furniza servicii comparabile*. După cel de al Doilea Război Mondial, SUA, pornind de la principiul valorii de piață, au elaborat și adoptat primele reglementări în materie de prețuri de transfer (Mirjam, 2015). Ulterior, alte țări, precum Australia, Germania, Indonezia, Italia și Japonia, au manifestat interes în ceea ce privește prețurile de transfer și au adoptat o legislație în acest sens (Lohse, Riedel și Spengel, 2012). Mai mult, pentru dezvoltarea unor reglementări la nivel global în sfera prețurilor de transfer, în anul 1979 Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică (OCDE) a publicat un raport cu privire la alocarea profitului și a cheltuielilor între societățile afiliate. În anul 1994 SUA au revizuit reglementările cu privire la prețurile de transfer, iar ca răspuns, OCDE a publicat în anul 1995 *Ghidul de prețuri de transfer pentru companiile multinaționale și autoritățile fiscale*, care a fost revizuit în anul 2010 (OCDE, 2010).

În România, conceptul de preț de transfer a fost menționat pentru prima dată în Codul Fiscal în anul 1994, însă abia în anul 2000 a fost elaborată legislația necesară aplicării principiului valorii de piață. Deși a trecut mai bine de un deceniu de atunci, specialiștii în domeniu consideră că această legislație este încă „ambiguă și mult prea sumară”, iar societățile nu acordă suficientă atenție aspectelor referitoare la prețurile de transfer (Corlaci și Tiron, 2014). Totuși, se așteaptă ca odată cu intrarea în vigoare la 1 ianuarie 2016 a noii legislații fiscale, care prevede obligativitatea întocmirii dosarului prețurilor de transfer, societățile să trateze cu mai multă atenție acest subiect, iar specialiștii din domeniul financiar-contabil să manifeste mai mult interes în ceea ce privește analiza prețurilor de transfer și documentarea acestora.

Prezentul articol își propune să analizeze dacă adoptarea de reglementări privind întocmirea dosarului prețurilor de transfer reprezintă o măsură care descurajează practica multinaționalelor de a-și muta profiturile prin intermediul mecanismului prețurilor de transfer în jurisdicții mai relaxate din punct de vedere fiscal. În plus, sunt prezentate o serie de judecăți conceptuale și practice privind prețurile de transfer, dar și unele problematice conturate de acestea: relațiile de afiliere în cadrul grupului, respectarea principiului valorii de piață și dubla impozitare a rezultatelor la nivel de grup. Mai mult, în ultimul timp s-a remarcat faptul că autoritățile fiscale au început să realizeze din ce în ce mai des controale pe tema prețurilor de transfer, controale ce vizează în special dosarul prețurilor de transfer. În acest context, articolul prezintă importanța pentru profesia financiar-contabilă, întrucât pe lângă faptul că descrie modificările legislative în materie de prețuri de transfer și mecanismul de funcționare al acestora, îi încurajează pe profesioniștii din domeniul financiar-contabil să acorde o mai mare importanță documentației prețurilor de transfer și clarifică aspecte practice.

2. Sinteza literaturii de specialitate referitoare la prețurile de transfer

Prețul la care bunurile sau serviciile sunt transferate între societăți din cadrul unui grup determină modul de împărțire a profitului între entități și, prin urmare, nivelul impozitului plătit de fiecare societate. Din acest motiv, subiectul prețurilor de transfer este foarte important pentru grupurile de societăți (Sansing, 2014).

Unii cercetători consideră că prețurile de transfer ar putea fi reprezentate de remunerația primită de societatea mamă pentru prestarea anumitor servicii filialelor sale. De asemenea, prețurile de transfer sunt reprezentate și de remunerația primită de o filială ca urmare a realizării de tranzacții cu o altă filială a grupului (Smith și Eden, 2001).

Pentru alți cercetători, prețurile de transfer reprezintă doar o unealtă a multinaționalelor folosită pentru a reduce impozitul pe profitul global. Astfel, Peralta ș.a. (2006) consideră că firmele multinaționale, având în vedere faptul că dețin entități în diferite țări ale lumii, pot profita de pe urma diferențelor între cotele de impozit pe

profit prin manipularea profiturilor în diferite moduri. Printre modalitățile de manipulare a profiturilor, manipularea prețurilor de transfer este cea mai cunoscută metodă.

Devereux (2006) a studiat impactul taxării asupra localizării capitalului, a firmelor și a profiturilor. În urma analizării datelor, autorul a ajuns la concluzia că valoarea cotei de impozitare joacă un rol important în cadrul deciziilor luate de firmele multinaționale, mai exact în decizia de localizare a profiturilor impozabile ale acestora.

Bartelsman și Beetsma (2003) au analizat mai multe țări membre OCDE pentru a vedea în ce măsură cotele de impozit duc la mutarea profiturilor multinaționalelor, mutări care să nu fie influențate de activitatea reală a firmelor. Rezultatele studiului au arătat că o creștere de un procent a cotei de impozit pe profit într-o anumită țară duce la reducerea cu 3 procente a veniturilor taxabile ale multinaționalelor în acea țară. Cei doi autori prezintă BMW ca exemplu de mutare a profiturilor în afara Germaniei, entitate al cărui impozit pe profit în Germania, ca procent din totalul impozitului pe profit plătit în întreaga lume, s-a redus de la 88% în 1998 la 5% în 1992 și a ajuns la 16% în 1993. Directorul financiar al BMW a fost cel care a recunoscut public că a încercat mutarea „reală” a costurilor în țările cu taxe mai mari.

Clausing (2000) a analizat impactul minimizării fiscale asupra tranzacțiilor intra-grup. El a avut în vedere tranzacțiile dintre societățile mamă din SUA și filialele acestora din alte țări în perioada 1982 – 1994 și a observat că există o legătură clară între nivelul taxelor și tranzacțiile intra-grup. Rezultatele au arătat că Statele Unite aveau pentru perioada analizată solduri ale bilanțelor comerciale mai puțin favorabile decât țările cu taxe mai mici, ceea ce a întărit premisa teoretică, potrivit căreia multinaționalele americane care urmăresc minimizarea sarcinii fiscale la nivel global practică prețuri mai mici în cadrul exporturilor către afiliați din țări ce au cote de impozit mai mici, respectiv practică prețuri mai mari în cazul importurilor de la afiliații din acele țări.

Chan (2005) a realizat un studiu pentru a determina dacă reglementările în domeniul prețurilor de transfer pot preveni manipularea acestora. Rezultatele studiului au demonstrat că reglementările guvernamentale influențează decizia privind stabilirea prețurilor de transfer în cadrul unei companii multinaționale. În

concluzie, autorul subliniază faptul că autoritățile ar trebui să stabilească reglementări și penalități dacă sunt interesate de rezolvarea problemelor legate de manipularea prețurilor de transfer.

3. Metodologia cercetării

Motivația cercetării a pornit de la convingerea că, odată cu modificarea de la 1 ianuarie 2016 a legislației fiscale din România în materie de prețuri de transfer, acest subiect va deveni de mare interes pentru specialiștii din domeniul financiar-contabil. În acest context, unul dintre obiectivele prezentei cercetări este reprezentat de identificarea și analizarea principalelor aspecte din domeniul prețurilor de transfer, inclusiv analizarea modificărilor aduse recent legislației românești în domeniu. Pentru atingerea acestui obiectiv s-a recurs la metodologia de cercetare calitativă. Astfel, a fost analizat un număr reprezentativ de articole științifice din literatura de specialitate internațională, în special din baza de date a IBFD (International Bureau of Fiscal Documentation), întrucât această bază de date conține exclusiv articole din domeniul fiscalității internaționale.

Un alt obiectiv al cercetării a fost acela de a prezenta, într-o manieră practică, modul de funcționare a mecanismului prețurilor de transfer. În acest sens, s-a realizat o cercetare cantitativă, utilizându-se ca instrument de cercetare studiul de caz. Cercetarea cantitativă a fost utilizată și pentru a evidenția faptul că adoptarea de reglementări privind întocmirea dosarului prețurilor de transfer reprezintă o măsură care descurajează practica multinaționalelor de a-și muta profiturile, prin intermediul mecanismului prețurilor de transfer, în jurisdicții mai relaxate din punct de vedere fiscal. Pornind de la raportul *Global Transfer Pricing Review-2014*, realizat de KPMG, am construit o bază de date care conține țările membre OCDE ce au introdus cerința documentării prețurilor de transfer în legislația națională, în perioada 2000-2013. Cercetarea a fost realizată de-a lungul acestei perioade, deoarece conform unui studiu realizat de Lohse, Riedel și Spengel (2012) cele mai multe țări au adoptat reglementări referitoare la documentația prețurilor de transfer în perioada 2000-2009. Analiza nu a fost extinsă și la perioada 2014-2015, întrucât datele statistice necesare nu sunt încă disponibile. Mai departe, am analizat impactul pe care îl are adoptarea reglementărilor ce prevăd introducerea cerinței documentării prețurilor de transfer asupra veniturilor bugetare colectate din

impozitul pe profit în anul adoptării, comparativ cu anul anterior adoptării unor astfel de reglementări.

4. Relația de afiliere și principiul valorii de piață - noțiunile de bază din domeniul prețurilor de transfer

Principalele noțiuni de bază din domeniul prețurilor de transfer sunt reprezentate de relația de afiliere și principiul valorii de piață.

Relațiile de afiliere în contextul prețurilor de transfer

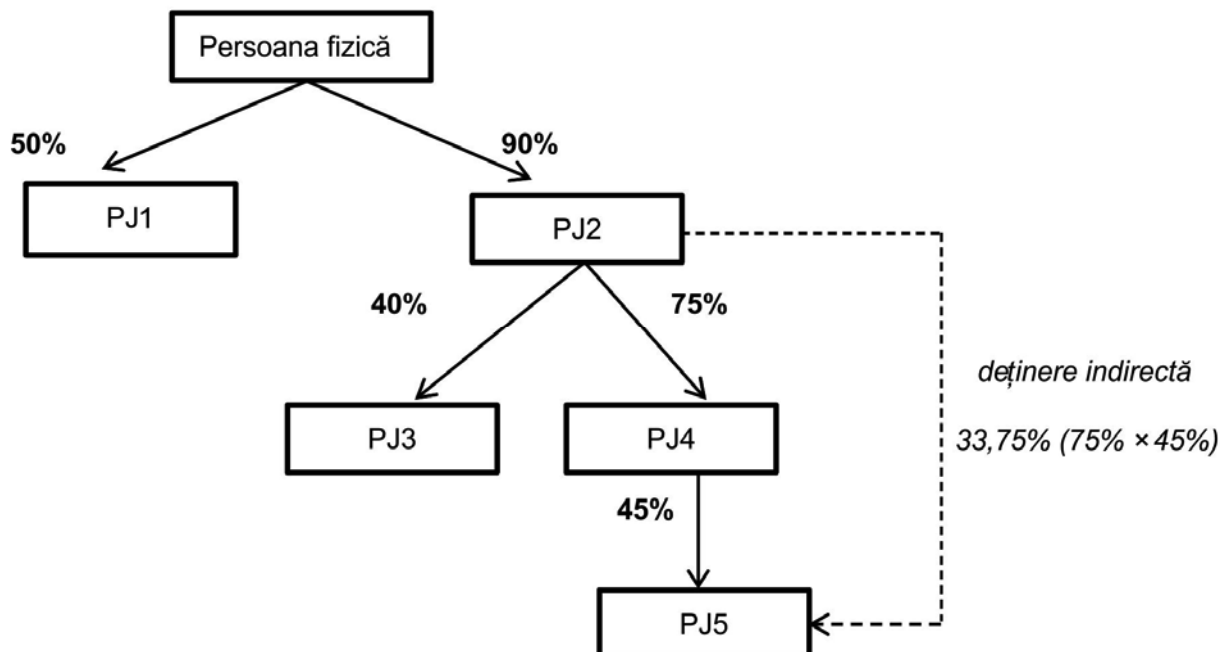
În legislația românească prețurile de transfer sunt definite ca fiind prețurile la care se realizează transferul de bunuri sau prestarea de servicii între persoane afiliate. Ca urmare, societățile acordă o atenție deosebită relațiilor de afiliere, în practică acest subiect stârnind numeroase controverse.

O persoană juridică este afiliată cu altă persoană juridică dacă o deține în mod direct sau indirect, în proporție de minimum 25% sau dacă o controlează efectiv. De asemenea, două persoane juridice sunt afiliate dacă există o terță persoană care să le dețină pe amândouă în mod direct sau indirect, în proporție de minimum 25%, sau dacă le controlează efectiv. În Legea 571/2003 nu se menționează expres dacă persoana terță poate să fie persoană juridică sau fizică. În acest sens, legea nr. 227/2015 privind Codul Fiscal, valabilă de la 1 ianuarie 2016, modifică definiția persoanelor afiliate, în sensul clarificării relației de afiliere dintre două persoane juridice ce sunt deținute de o persoană fizică.

Studiu de caz – relație de afiliere între două persoane juridice

Având în vedere definiția persoanelor afiliate menționată mai sus, în cele ce urmează se va prezenta un exemplu practic ce va avea ca scop surprinderea tuturor situațiilor în care două persoane juridice pot fi considerate persoane afiliate. În acest sens, analiza se va face pe baza Figurii 1.

Figura 1. Analiza relației de afiliere între două persoane juridice



Sursa: Prelucrare proprie

Astfel, se pot observa următoarele situații:

- PJ2 deține *în mod direct*, în proporție de minimum 25% PJ3 și PJ4⇒PJ2 este afiliată cu PJ3 și PJ4. Același raționament este valabil și pentru relația de afiliere existentă între PJ4 și PJ5;
- PJ2 deține *în mod indirect*, în proporție de minimum 25% PJ5⇒PJ2 este afiliată cu PJ5;
- PJ2 deține *în mod direct*, în proporție de minimum 25% atât PJ3, cât și PJ4⇒PJ3 și PJ4 sunt persoane afiliate;
- PJ2 deține *în mod direct*, în proporție de minimum 25% PJ3, iar *în mod indirect* în proporție de minimum 25% PJ5⇒PJ3 și PJ5 sunt persoane afiliate;
- Persoana fizică deține *în mod direct*, în proporție de minimum 25% PJ1 și PJ2⇒PJ1 și PJ2 sunt persoane afiliate;
- Persoana fizică deține *în mod direct*, în proporție de minimum 25% PJ1, iar *în mod indirect* în proporție de minimum 25% PJ3⇒PJ1 și PJ3 sunt persoane afiliate. Același raționament este valabil și pentru relația de afiliere existentă între PJ1 și PJ4 și între PJ1 și PJ5.

Atunci când se analizează relația de afiliere dintre două persoane juridice, trebuie avută în vedere pe lângă procentajul de deținere de 25% și exercitarea controlului efectiv. O societate poate să fie deținută într-o proporție mai mică de 25% de o societate care exercită asupra ei un control efectiv, în această situație cele două societăți fiind persoane afiliate.

În legislația internă noțiunea de control efectiv nu este încă definită, acest subiect fiind unul delicat chiar și în cadrul legislației internaționale. Pornind de la ideea exercitării unui control efectiv, în practică au existat situații în care autoritățile fiscale au considerat două societăți afiliate deoarece aveau același administrator sau una dintre ele era unicul furnizor al celeilalte.

Principiul valorii de piață

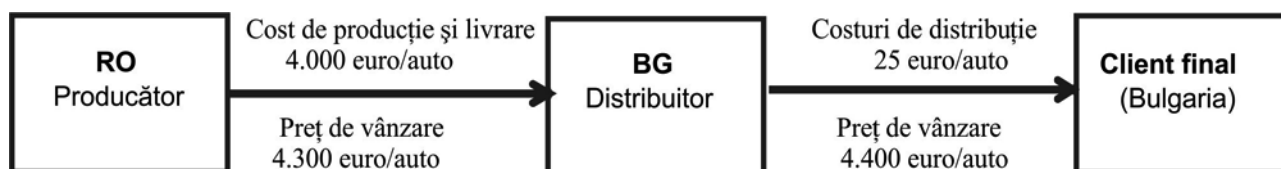
Principiul valorii de piață stă la baza întregii analize privind prețurile de transfer și cere ca prețurile stabilite în cadrul tranzacțiilor desfășurate între persoane afiliate să fie egale cu prețurile practicate în cadrul tranzacțiilor ce au loc între persoane independente, în circumstanțe economice similare.

O abordare practică a principiului valorii de piață se poate realiza pornind de la următorul exemplu.

Studiu de caz – principiul valorii de piață

Societatea RO produce autoturisme marca X în România și le vinde societății afiliate BG pentru a fi distribuite de către aceasta pe piața din Bulgaria. RO suportă costuri de 4.000 euro pentru producția și livrarea unui autoturism. BG achiziționează autoturismele de la RO la prețul de 4.300 euro/autoturism și le vinde pe piața din Bulgaria la un preț de 4.400 euro/autoturism, suportând costuri de distribuție de 25 euro/autoturism. Astfel, lanțul de aprovizionare ar putea fi ilustrat conform **Figurii 2:**

Figura 2. Lanțul de aprovizionare



Sursa: Prelucrare proprie

Dacă prețul practicat de societăți neafiliate pentru vânzarea de autoturisme marca X este cuprins între 4.290 euro/autoturism și 4.410 euro/autoturism, atunci prețul de 4.300 euro/autoturism practicat de RO la vânzarea autoturismelor către BG respectă principiul valorii de piață. Determinarea intervalului de valori

privind prețul practicat de societățile neafiliate se realizează pe baza unor studii de comparabilitate.

Astfel, conform **Tabelului 1**, profitul obținut la nivel de grup ar fi de 375 euro/auto, din care 75 euro vor fi impozitați în Bulgaria și 300 euro în România.

Tabelul 1. Mecanismul prețurilor de transfer – respectarea principiului valorii de piață

- EUR -

	RO	BG	Total
Venituri din vânzări	4.300*	4.400	8.700
Costuri de producție și livrare	(4.000)	-	(4.000)
Cost de achiziție	-	(4.300)*	(4.300)
Costuri de distribuție	-	(25)	(25)
Rezultat brut	300	75	(375)
Impozit pe profit	48 (300*16%)	7,5 (75*10%)	55,5
Rezultat net	252	67,5	319,5

* Preț de transfer

Sursa: Prelucrare proprie

Așadar, prețul de transfer a determinat partea din profit ce va fi impozitată la nivelul fiecărei țări. Ținând cont de faptul că în România cota de impozitare este mai mare comparativ cu cea din Bulgaria, la nivel de grup s-ar putea încerca o mutare a profitului din România în Bulgaria prin manipularea prețurilor de transfer. În acest sens, RO ar putea vinde autoturismele societății

BG la un preț de 4.100 euro/autoturism, obținând un profit mai mic. În schimb, costul de achiziție al BG s-ar diminua, generând astfel un profit mai mare. Conform Tabelului 2, profitul la nivel de grup a rămas tot la valoarea de 375 euro/autoturism, prețurile de transfer afectând însă impozitul pe profitul global al grupului și profitul net.

Tabelul 2. Mecanismul prețurilor de transfer – nerespectarea principiului valorii de piață

- EUR -

	RO	BG	Total
Venituri din vânzări	4.100	4.400	8.500
Costuri de producție și livrare	(4.000)	-	(4.000)
Cost de achiziție	-	(4.100)	(4.100)
Costuri de distribuție	-	(25)	(25)
Rezultat brut	100	275	375
Impozit pe profit	16 (100*16%)	27,5 (275*10%)	43,5
Rezultat net	84	247,5	331,5

Sursa: Prelucrare proprie

Așa cum se poate observa, mutarea profiturilor din România în Bulgaria s-a realizat prin utilizarea unui preț de transfer care nu respectă principiul valorii de piață (nu este situat între prețurile practicate de societățile independente). În această situație, autoritățile fiscale ajustează prețurile de transfer, astfel încât acestea să se încadreze în intervalul prețurilor practicate de societățile nefiliate, ceea ce implică stabilirea unor impozite suplimentare, precum și a unor dobânzi și penalități de întârziere. Mai mult decât atât, o ajustare a prețurilor de transfer poate determina dubla impunere a rezultatelor la nivel de grup.

5. Dubla impunere a rezultatelor în contextul prețurilor de transfer

Pentru o mai bună înțelegere a aspectului privind dubla impunere se va continua exemplul prezentat mai sus. Astfel, se va presupune că în urma unui control, autoritățile fiscale constată că prețul autoturismelor vândute de RO către persoana afiliată din Bulgaria nu reflectă valoarea de piață și ca urmare decid o ajustare a prețurilor de transfer ale societății RO cu valoarea de 250 euro/autoturism, prețul de vânzare devenind astfel de 4.350 euro/autoturism.

Impactul acestei ajustări asupra rezultatului societății din

România este prezentat în Tabelul 3.

Tabelul 3. Dubla impunere a rezultatelor			
- EUR -			
	RO – înainte de ajustare –	RO – după ajustare –	BG
Venituri din vânzări	4.100	4.350	4.400
Costuri	(4.000)	(4.000)	(4.125)
Rezultat	100	350	275

Sursa: Prelucrare proprie

În urma ajustării prețului de vânzare de la 4.100 la 4.350 euro, rezultatul societății din România crește de la 100 la 350 euro, cu impact direct asupra sumei impozitului ce va trebui plătit de către societate în România. La nivel de grup, dacă înainte de ajustare, profitul a fost de 375 euro (100 + 275), după ajustare acest profit este de 625 euro (350 + 275), grupul găsindu-se în situația de a impozita suma de 250 euro de două ori – o dată în România și o dată în Bulgaria, de unde rezultă dubla impunere.

Pentru a evita dubla impunere, autoritățile din Bulgaria ar trebui la rândul lor să efectueze o ajustare corespondentă (adică să diminueze în scopuri fiscale veniturile impozabile ale societății din Bulgaria cu suma de 250 euro), astfel încât grupul să nu fie impozitat de două ori pentru același profit (Luca, 2009). În acest sens, societatea din România sau cea din Bulgaria pot solicita autorităților fiscale inițierea unei proceduri amiabile, după cum urmează:

- *procedura amiabilă inițiată în baza convenției de evitare a dublei impuneri încheiată între România și Bulgaria.* În această etapă, autoritățile fiscale din cele două state analizează circumstanțele care au condus la dubla impunere și se străduiesc să găsească o soluție pentru a se evita dubla impunere.

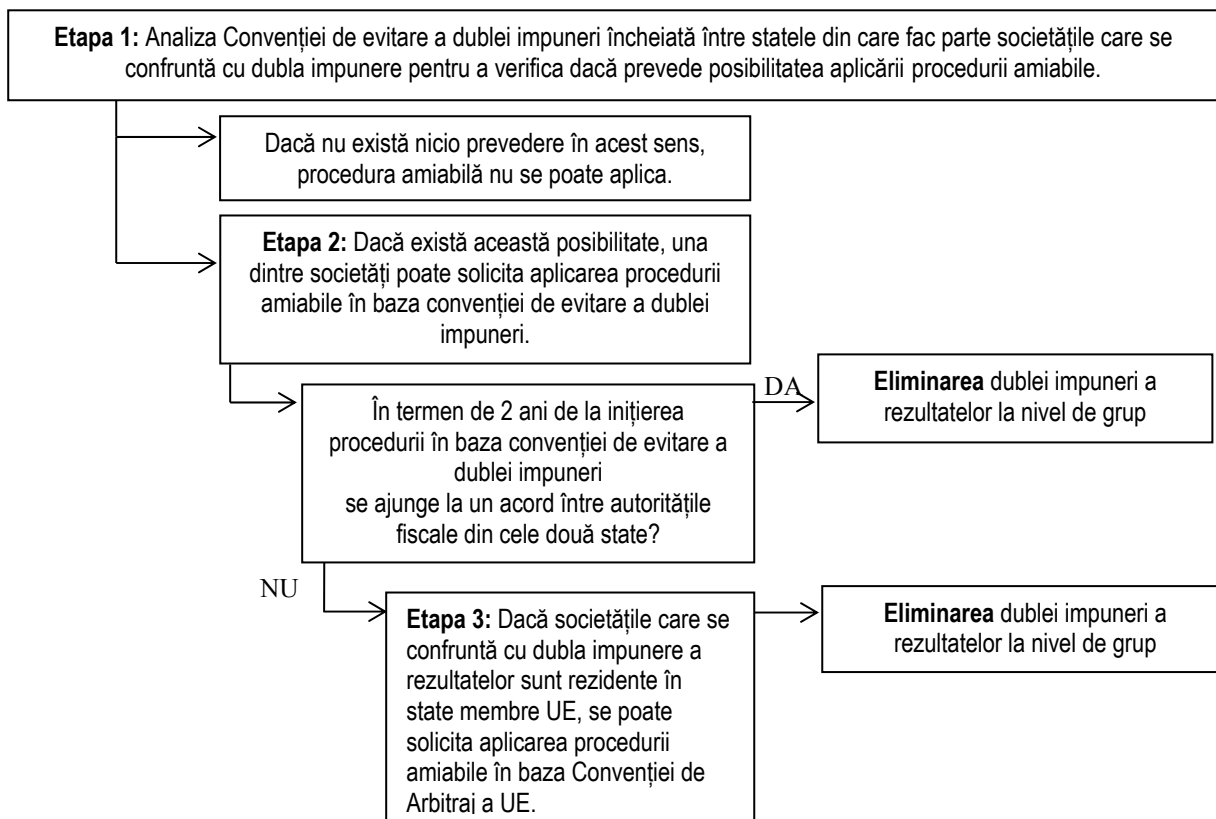
Această procedură poate fi solicitată în termen de 3 ani de la data emiterii deciziei de impunere care prevede ajustarea prețurilor de transfer ce conduce la dubla impunere a rezultatelor la nivel de grup și numai în cazul în care convenția de evitare a dublei impuneri încheiată între cele două state prevede posibilitatea inițierii unei astfel de proceduri.

- *procedura amiabilă derulată în baza Convenției privind eliminarea dublei impuneri în legătură cu ajustarea profiturilor întreprinderilor asociate (denumită și Convenția de Arbitraj a UE), aplicabilă doar statelor membre ale UE.* Această procedură poate fi solicitată în situația în care în termen de 2 ani de la inițierea procedurii amiabile în baza convenției de evitare a dublei impuneri, autoritățile competente nu ajung la un acord privind eliminarea dublei impuneri. Astfel, conform Convenției de Arbitraj, se va stabili o comisie consultativă independentă (denumită comisie de arbitraj) care va analiza situația și va propune propria soluție. În măsura în care autoritățile fiscale din România și cele din Bulgaria continuă să aibă divergențe, soluția comisiei de arbitraj va fi soluția finală și va deveni obligatorie (van Vlem ș.a., 2014).

Soluționarea disputelor în baza Convenției de arbitraj nu trebuie să fie inițiată și poate fi suspendată în cazul în care RO sau BG sunt supuse unei „penalizări severe”. 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 de legislația fiscală. Cuprinde totodată și sancțiuni administrative cum ar fi refuzul de prezentare a evidențelor contabile, de a depune declarații fiscale/declarații informative ca urmare a solicitării organelor fiscale etc.

Sintetizând, etapele privind evitarea dublei impuneri a rezultatelor la nivel de grup ar putea fi ilustrate conform **Figurii 3:**

Figura 3. Etapele privind evitarea dublei impuneri



Sursa: prelucrare proprie

6. Cerința documentării prețurilor de transfer – o măsură privind estomparea fenomenului de manipulare a rezultatelor

Unul dintre obiectivele articolului este acela de a demonstra faptul că adoptarea de reglementări privind întocmirea dosarului prețurilor de transfer reprezintă o măsură care descurajează practica multinaționalelor de a-și muta profiturile, prin intermediul mecanismului prețurilor de transfer, în jurisdicții mai relaxate din punct de vedere fiscal.

Eșantionul utilizat în vederea realizării cercetării a fost reprezentat de țările membre OCDE. În acest sens, cercetarea a avut în vedere parcurgerea următoarelor etape:

- întrucât cercetarea a avut în vedere perioada 2000-2013, din eșantion au fost excluse țările care au introdus în legislația națională cerința documentării prețurilor de transfer înainte de anul 2000 sau care până în anul 2013 nu au introdus o astfel de cerință în legislația națională. Această etapă a fost realizată pornind de la raportul *Global Transfer Pricing Review-2014*, realizat de KPMG;
- pentru țările rămase în eșantion până în această etapă a cercetării s-a identificat anul în care cerința documentării prețurilor de transfer a fost adoptată în legislația națională;
- următoarea etapă a constat în excluderea din eșantion a țărilor pentru care cota de impozitare a profitului nu a fost constantă în perioada cuprinsă între anul anterior adoptării cerinței privind documentarea prețurilor de transfer și anul adoptării efective a acestei cerințe. În acest sens, s-a considerat că variația cotei de impozitare poate

distorsiona rezultatele cercetării din cauza impactului pe care îl are asupra veniturilor bugetare obținute din impozitul pe profit;

- ultima etapă a cercetării a fost reprezentată de identificarea, pe baza statisticilor publicate de OCDE, a veniturilor bugetare obținute din impozitul pe profit de către țările menținute în cadrul eșantionului, precum și de identificarea ponderii acestor venituri în PIB în perioada cuprinsă între anul anterior adoptării cerinței privind documentarea prețurilor de transfer și anul adoptării efective a acestei cerințe. În plus, în această etapă au fost

excluse din eșantion două țări, întrucât pentru acestea nu au fost disponibile datele statistice necesare realizării cercetării.

Tabelul 4 prezintă țările care au fost excluse din eșantion, iar **Tabelul 5** prezintă veniturile bugetare obținute din impozitul pe profit de către țările menținute în eșantion, precum și evoluția ponderii acestor venituri în PIB în perioada cuprinsă între anul anterior adoptării în cadrul legislației naționale a cerinței privind documentarea prețurilor de transfer și anul adoptării efective a acestei cerințe.

Țara	Motiv excludere eșantion	Țara	Motiv excludere eșantion	
Australia	Cerința documentării prețurilor de transfer a fost introdusă în legislația națională înainte de anul 2000	Irlanda	Cerința documentării prețurilor de transfer nu a fost introdusă în legislația națională până în anul 2013	
Canada		Korea		
Danemarca		Luxemburg		
Italia		Noua Zeelandă		
Japonia		Elveția		
Mexic		Estonia		Cota de impozitare nu este constantă în perioada analizată
Polonia		Israel		
UK		Slovenia		
SUA		Spania		
Austria		Olanda		
Belgia	Cerința documentării prețurilor de transfer nu a fost introdusă în legislația națională până în anul 2013	Portugalia	Datele statistice necesare realizării cercetării nu sunt disponibile	
Chile		Ungaria		
Cehia		Slovacia		
Islanda				

Sursa: prelucrare proprie pe baza KPMG (2014)

Țara	Anul introducerii în legislația națională a cerinței documentării prețurilor de transfer	Veniturile bugetare obținute din impozitul pe profit (mld. euro) în:		Ponderea în PIB a veniturilor bugetare obținute din impozitul pe profit (%) în:	
		t_0	t_1	t_0	t_1
Finlanda	2007	5,62	6,96	3,25	3,73
Franța	2010	27,73	41,31	1,43	2,07
Germania	2003	21,72	27,25	0,99	1,23
Grecia	2008	5,70	5,88	2,43	2,44
Norvegia	2008	25,04	31,71	11,02	12,14
Suedia	2007	11,35	12,26	3,46	3,52
Turcia	2008	6,40	7,88	1,63	1,78

Sursa: prelucrare proprie pe baza statisticilor OCDE

* t_0 = anul anterior adoptării cerinței privind documentarea prețurilor de transfer

* t_1 = anul adoptării cerinței privind documentarea prețurilor de transfer

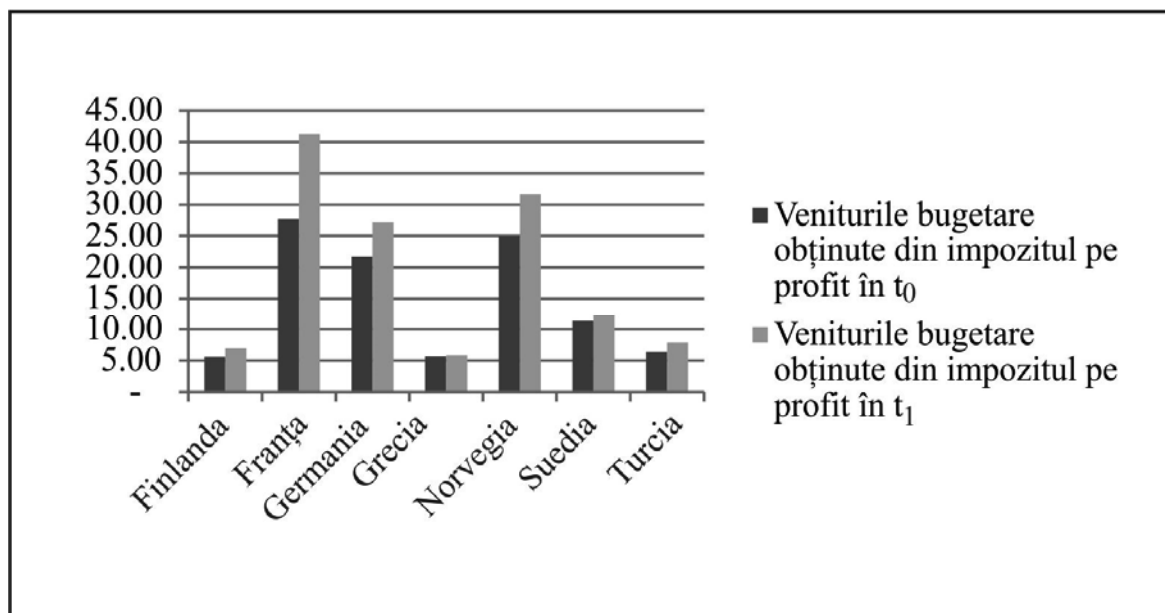
După cum se poate observa în **Tabelul 5**, cele mai multe țări au introdus în legislația națională cerința documentării prețurilor de transfer în anul 2008. Este de remarcat faptul că România a adoptat reglementările privind întocmirea dosarului prețurilor de transfer tot în anul 2008.

De asemenea, se poate observa că în cazul tuturor țărilor incluse în eșantion veniturile bugetare obținute din impozitul pe profit au înregistrat o

evoluție pozitivă în perioada cuprinsă între anul anterior adoptării cerinței privind documentarea prețurilor de transfer și anul adoptării efective a acestei cerințe, precum și faptul că ponderea acestor venituri în PIB a crescut în perioada analizată.

În **Figura 4** este evidențiată evoluția veniturilor bugetare obținute din impozitul pe profit în perioada supusă analizei.

Figura 4. Evoluția veniturilor bugetare obținute din impozitul pe profit



Sursa: prelucrare proprie

Având în vedere cele de mai sus, se poate concluziona că adoptarea în legislația națională în perioada 2000-2013 de către statele membre OCDE a cerinței documentării prețurilor de transfer a avut ca efect creșterea veniturilor bugetare colectate din impozitul pe profit. Altfel spus, ipoteza că cerința documentării prețurilor de transfer reprezintă o măsură pentru estomparea fenomenului de erodare a bazei impozabile și mutare a profiturilor s-a dovedit a fi adevărată. Valoarea rezultatelor este însă limitată din cauza dimensiunii reduse a eșantionului și duratei analizate. Probabil că o relevanță mai ridicată ar fi posibilă în cazul unui studiu la nivelul tuturor țărilor care au în legislația națională cerința documentării

prețurilor de transfer, indiferent de perioada în care o astfel de cerință a fost adoptată, iar evoluția veniturilor bugetare colectate din impozitul pe profit să se realizeze pe o perioadă mai mare de timp.

7. Concluzii

Rezultatele obținute în urma analizei evidențiază faptul că veniturile bugetare obținute din impozitul pe profit au înregistrat o creștere în anul adoptării de cerințe privind documentarea prețurilor de transfer, comparativ cu anul anterior adoptării efective a unei astfel de cerințe. Altfel spus, cerința documentării prețurilor de transfer descurajează practica multinaționalelor de a-și muta

profiturile, prin intermediul mecanismului prețurilor de transfer, în jurisdicții mai relaxate din punct de vedere fiscal. Din acest motiv, la nivel global, există numeroase preocupări în materie de prețuri de transfer, preocupări care determină adesea modificări ale legislațiilor naționale. Astfel, țări precum Australia, Danemarca, Franța, Marea Britanie, Olanda, Polonia, Mexic, Spania și Coreea de Sud au comunicat recent că preconizează implementarea sau au implementat deja noi reglementări privind documentarea prețurilor de transfer ca măsură care conduce la estomparea fenomenului de manipulare a prețurilor de transfer și mutare a profiturilor.

În România, întocmirea dosarului prețurilor de transfer de către societățile care desfășoară tranzacții cu persoane afiliate este obligatorie începând cu 1 ianuarie 2016. Termenul de întocmire și prezentare a dosarului prețurilor de transfer urmează a fi stabilit printr-un ordin emis de Agenția Națională de Administrare Fiscală. Ordinul respectiv va reglementa și cuantumul tranzacțiilor pentru care societățile au obligația întocmirii dosarului prețurilor de transfer. În prezent nu există un astfel de cuantum, societățile găsindu-se în situația de a

suporta costuri mai mari pentru analizarea tranzacției în cadrul dosarului, comparativ cu profitul obținut în urma desfășurării tranzacției. Ca o alternativă la dosarul prețurilor de transfer, legislația din România permite societăților încheierea unor acorduri de preț în avans (APA) cu autoritățile fiscale în cadrul cărora se stabilesc condițiile și modalitățile în care urmează să fie determinate, pe parcursul unei perioade fixe, prețurile de transfer. Diferența dintre un dosar de prețuri de transfer și un acord de preț în avans constă în faptul că dosarul prețurilor de transfer analizează tranzacțiile care s-au desfășurat deja între societățile afiliate, pe când acordul de preț în avans analizează tranzacțiile ce urmează a fi desfășurate.

Chiar dacă noile reglementări referitoare la obligativitatea întocmirii dosarului prețurilor de transfer, adoptate de către România începând cu anul 2016, reprezintă un progres pe linia combaterii fenomenului de erodare a bazei impozabile și mutare a profiturilor, având în vedere preocupările la nivel global, este de așteptat ca în viitorul apropiat și legislația României să fie modificată semnificativ din punctul de vedere al prețurilor de transfer.

BIBLIOGRAFIE

1. Bartelsman, E.J. și Beetsma, R.M.W.J. (2003), Why pay more? Corporate tax avoidance through transfer pricing in OECD countries, *Journal of Public Economics*, Elsevier, vol. 87(9-10), September, pp. 2225-2252.
2. Chan, C. (2005), Do government regulations prevent transfer pricing manipulations?, *International Business & Economics Research Journal*, vol 4, nr. 10, Octombrie 2005, pp. 1-9.
3. Clausing, K.A. (2000), The impact of transfer pricing on intrafirm trade, in *International Taxation and Multinational Activity*, University of Chicago Press, Ianuarie 2000, pp. 173-200.
4. Corlaci, A. și Tiron, A. (2014), Cercetare privind percepția profesioniștilor din România din domeniul financiar-contabil referitoare la unele aspecte specifice prețurilor de transfer, *Revista Audit Financiar*, anul XII, nr. 109, 1/2014, pp. 11-17.
5. Devereux, M. (2006), „The Impact of Taxation on the Location of Capital, Firms and Profit: A Survey of Empirical Evidence, European Tax Policy Forum Conference”, lucrare prezentată la *European Tax Policy Forum conference “The Impact of Corporation Taxes across Borders”*.
6. Lohse, T., Riedel, N. și Spengel, C. (2012), *The Increasing Importance of Transfer Pricing Regulations – a Worldwide Overview*, Working paper-Oxford University Centre for Business Taxation Said Business School, pp. 7.
7. Luca, A. (2009), Prețurile de transfer pe înțelesul tuturor, *Consultantul fiscal*, martie 2009, pp. 34.
8. Mirjam, K. (2015), Transfer Pricing in a BEPS Era: Rethinking the Arm’s Length Principle – Part I, *International Transfer Pricing Journal*, nr. 3, pp. 141-144.
9. Peralta, C., Wauthy, X. și van Ypersele, T. (2006), Should Countries Control International Profit Shifting?, *Journal of International Economics*, vol. 68, nr. 1, pp. 24-37.
10. Richard, S. (2014), International Transfer Pricing, *Foundations and Trends(R) in Accounting*, vol. 9, nr. 1, pp. 1-57.

11. Smith, R.A. și Eden, L. (2001), Not at arm's length: a guide to transfer pricing resources, *Journal of Business & Finance Librarianship*, vol. 6, nr. 4, pp. 3-22.
12. Van Vlem, X., Markey, B., Leclercq, A. și Verlinden, I. (2014), The EU Arbitration Convention: Reinforcing the Procedure to Cope with an Expected Flood of Double Taxation Disputes, *International Transfer Pricing Journal*, vol. 21, no. 4, pp. 231- 235
13. OECD (2010), Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations.
14. *Legea 571/2003 privind Codul Fiscal*. București: Monitorul Oficial nr. 927 din 23.12.2003.
15. *Legea 227/2015 privind Codul Fiscal*. București: Monitorul Oficial nr. 688 din 10.09.2015.