

## TRANSFER PRICING - STRATEGIC OBJECTIVE MULTINATIONAL COMPANIES IN POLICY

Constantin ENEA,  
Conf.univ.dr., Univ. Constantin Brâncuși din Tg-Jiu, Romania, titelenea@yahoo.com  
Constanta Enea, Associate Professor, Univ. Constantin Brancusi Targu Jiu,  
Romania, constanta\_enea@yahoo.com, Targu-Jiu, Romania

### ABSTRACT

ARTICOLUL 9 AL CONVENȚIEI FISCALE A OECD PREVEDE: "[ATUNCI CÂND] CONDIȚIILE CREATE SAU IMPUSE ÎNTRE DOUĂ COMPANII [AFILIATE] ÎN RELAȚIILE LOR COMERCIALE SAU FINANCIARE DIFERĂ DE ACELEA CARE AR FI FOST CREATE ÎNTRE COMPANII INDEPENDENTE, ATUNCI PROFITURILE CARE S-AR FI ACUMULAT, ÎN LIPSA ACESTOR CONDIȚII, LA UNA DINTRE COMPANII, DAR NU S-AU ACUMULAT DATORITĂ ACESTOR CONDIȚII, POT FI INCLUSE ÎN PROFITURILE ACELEI COMPANII ȘI IMPOZITATE ÎN CONSECINȚĂ".

PRIN ÎNCERCAREA DE A AJUSTA PROFITURILE PRIN REFERIRE LA CONDIȚIILE CARE AR FI APĂRUT ÎNTRE COMPANII INDEPENDENTE ÎN TRANZACȚII COMPARABILE ȘI ÎN CIRCUMSTANȚE COMPARABILE, PRINCIPIUL LUNGIMII DE BRAȚ URMEAZĂ ABORDAREA CONFORM CĂREIA MEMBRELE UNUI GRUP DE COMPANII MULTINAȚIONALE SUNT TRATATE MAI DEGRABĂ CA ENTITĂȚI SEPARATE ȘI NU CA PĂRȚI INSEPARABILE ALE UNEI COMPANII UNIFICATE, SINGULARE. DATORITĂ FAPTULUI CĂ ABORDAREA SEPARATĂ A ENTITĂȚII TRATEAZĂ MEMBRELE UNUI GRUP DE COMPANII MULTINAȚIONALE CA ȘI CUM AR FI ENTITĂȚI INDEPENDENTE, ATENȚIA SE CONCENTREAZĂ PE CARACTERUL TRANZACȚIILOR DINTRE ACESTE MEMBRE. EXISTĂ MAI MULTE MOTIVE PENTRU CARE ȚĂRILE MEMBRE OECD ȘI ALTE ȚĂRI AU ADOPTAT PRINCIPIUL LUNGIMII DE BRAȚ.

PRINCIPIUL LUNGIMII DE BRAȚ ESTE VĂZUT DE UNII CA FIIND INERENT DEFECTIV DEOARECE ABORDAREA ENTITĂȚII SEPARATE NU POATE FI VALABILĂ ÎNTOTDEAUNA PENTRU ECONOMIILE DE SCALĂ ȘI INTERDEPENDENȚELE DINTRE DIFERITELE ACTIVITĂȚI CARE SUNT CREATE ÎN CADRUL COMPANIILOR INTEGRATE.

**CUVINTE CHEIE:** FISCALITATE, COMPANII, PRINCIPII, PROFIT

### 1. INTRODUCERE:

Enunțarea fermă a principiului lungimii de braț se găsește în aliniatul 1 al Articolului 9 al Convenției Fiscale Model a OECD, care constituie baza tratatelor fiscale bilaterale ce implică țările membre OECD și un număr în permanentă creștere de țări nemembre. Un motiv major este acela că principiul lungimii de braț oferă o vastă egalitate de tratament fiscal pentru companiile multinaționale și companiile independente. Datorită faptului că principiul lungimii de braț pune pe picior de egalitate, din punct de vedere fiscal, companiile afiliate și companiile independente, el evită crearea unor avantaje sau dezavantaje fiscale care ar distorsiona pozițiile relativ competitive ale

fiecărui tip de entitate. Prin eliminarea acestor considerente fiscale din deciziile economice, principiul lungimii de braț promovează creșterea comerțului și investițiilor internaționale.

S-a constatat de asemenea că principiul lungimii de braț funcționează eficient în majoritatea cazurilor. De exemplu, există multe cazuri care implică cumpărarea și vânzarea de mărfuri și împrumutul de bani și în care un preț la lungime de braț poate fi găsit în tranzacții comparabile întreprinse de companii independente comparabile în circumstanțe comparabile. Totuși, există și cazuri semnificative în care este complicat și dificil de aplicat principiul lungimii de braț, de exemplu, în grupurile de companii multinaționale care operează în producția integrată de mărfuri foarte specializate, în proprietăți necorporale unice, și/sau în prestarea de servicii specializate.

Principiul lungimii de braț este văzut de unii ca fiind inerent defectiv deoarece abordarea entității separate nu poate fi valabilă întotdeauna pentru economiile de scală și interdependențele dintre diferitele activități care sunt create în cadrul companiilor integrate.

Posibilele alternative la principiul lungimii de braț sunt discutate în ultima parte a acestui raport.

O dificultate de ordin practic în aplicarea principiului lungimii de braț este aceea că entitățile afiliate se pot angaja în tranzacții pe care companii independente nu le-ar întreprinde. Astfel de tranzacții nu sunt neapărat motivate de evaziune fiscală, ci pot apărea datorită faptului că derulând afaceri unele cu altele, membrele unui grup multinațional se confruntă cu circumstanțe comerciale diferite de cele ale unor companii independente.

De exemplu, o companie independentă poate să nu fie dispusă să vândă un activ necorporal (de ex uzufructul tuturor cercetărilor viitoare) contra unui preț fix dacă profitul potențial al activului necorporal nu poate fi estimat corect și există alte posibilități de exploatare a acestui necorporal. Într-un astfel de caz, o companie independentă poate să nu dorească să riște o vânzare definitivă deoarece prețul poate să nu reflecte potențialul activului necorporal de a deveni extrem de profitabil. În mod similar, proprietarul unui necorporal poate avea ezitări să încheie un acord de licență cu o companie independentă de teamă că valoarea respectivului activ s-ar degrada. Dimpotrivă, proprietarul unui necorporal poate fi dispus să ofere unei companii afiliate niște termeni mai puțin restrictivi, deoarece utilizarea activului necorporal poate fi monitorizată mai îndeaproape.

În cazul unei tranzacții de acest fel între membrele unui grup MNE nu există niciun risc pentru profiturile întregului grup. O companie independentă aflată în aceste circumstanțe poate să exploateze ea însăși activul respectiv sau poate acorda licență de folosire unei alte companii independente pentru o perioadă limitată de timp (sau poate cu o clauză de modificare a redevenței). Va exista însă întotdeauna riscul ca activul necorporal să nu fie atât de valoros pe cum pare.

De aceea, o companie independentă trebuie să aleagă între a vinde activul necorporal, diminuând astfel riscul și protejându-și profitul, și a exploata acest activ, asumându-și în acest caz riscul ca profitul să varieze față de profitul ce ar fi putut fi obținut din vânzarea necorporalului.

Atunci când companiile independente întreprind foarte rar tranzacții de tipul celor efectuate de companii afiliate, principiul lungimii de braț este dificil de aplicat, pentru că există dovezi foarte puține sau nu există dovezi directe legate de condițiile ce s-ar fi stabilit între companii independente.

În anumite cazuri, principiul lungimii de braț poate deveni o povară administrativă atât pentru contribuabil cât și pentru administrațiile fiscale, datorită evaluării unui număr și unor tipuri semnificative de tranzacții transfrontaliere. Deși în mod normal o companie afiliată stabilește condițiile unei tranzacții la momentul la care aceasta este întreprinsă, la un moment dat companiei i se poate solicita să demonstreze că aceste condiții sunt conforme cu principiul lungimii de braț.

Administrația fiscală poate fi nevoită, de asemenea, să se angajeze în acest proces de verificare la câțiva ani după ce a avut loc tranzacția. Administrația fiscală va încerca atunci să adune informații despre tranzacții similare, despre condițiile de piață la momentul la care a avut loc tranzacția, etc. pentru tranzacții numeroase și diverse. O astfel de întreprindere devine din ce în ce mai dificilă cu trecerea timpului.

Atât administrațiile fiscale cât și contribuabilii au adeseori dificultăți în obținerea de informații suficiente pentru aplicarea principiului lungimii de braț. Deoarece principiul lungimii de braț impune în mod obișnuit ca administrația fiscală și contribuabilii să evalueze tranzacții necontrolate și activitățile economice ale companiilor independente, și să le compare apoi cu tranzacțiile și activitățile companiilor afiliate, poate fi nevoie de un volum substanțial de date. Informațiile accesibile pot fi incomplete și greu de interpretat; alte informații, dacă ele există, pot fi dificil de obținut datorită amplasării geografice sau datorită părților de la care ar trebui obținute aceste informații. Mai mult, poate să nu fie posibilă obținerea de informații de la companii independente, din rațiuni de confidențialitate.

În alte cazuri, informațiile despre companii independente ce pot fi relevante pot pur și simplu să nu existe. La acest moment trebuie să reamintim faptul că transferul prin prețuri nu este o știință exactă, ci necesită un exercițiu de judecată atât de partea administrației fiscale cât și de partea contribuabilului.

Deși recunosc considerațiile menționate mai sus, punctul de vedere al țărilor membre OECD continuă să fie acela că principiul lungimii de braț ar trebui să guverneze evaluarea prețurilor de transfer între companiile afiliate. Principiul lungimii de braț este un principiu teoretic solid deoarece asigură aproximarea cea mai sigură a acțiunilor pieței deschise în cazurile în care se transferă mărfuri și servicii între companii afiliate. Deși poate să nu fie întotdeauna simplu de aplicat în practică, conduce, în general, la niveluri corespunzătoare de venituri între membrele unui grup MNE, acceptabile pentru administrațiile fiscale. Acesta reflectă realitățile economice ale faptelor și circumstanțelor speciale ale contribuabililor controlați, și adoptă ca referință operațiunile normale de piață.

O îndepărtare de la principiul lungimii de braț ar însemna abandonarea bazei solide teoretice descrisă mai sus și ar amenința consensul internațional, ducând astfel la o majorare substanțială a riscului de dublă impunere. Experiența lucrului cu principiul lungimii de braț a devenit suficient de vastă și sofisticată pentru a asigura o înțelegere comună între comunitatea de afaceri și administrațiile fiscale. Această înțelegere comună are o valoare practică foarte mare în realizarea obiectivului de a asigura baza de impunere corespunzătoare în fiecare jurisdicție fiscală și de a evita dubla impunere. Aceasta experiență ar trebui folosită pentru elaborarea în continuare a principiului lungimii de braț, pentru a rafina modul său de operare, și pentru a îmbunătăți administrarea sa prin furnizarea de instrucțiuni mai clare pentru contribuabili și prin controale efectuate la momentele oportune. În general, țările membre OECD continuă să susțină cu tărie principiul lungimii de braț. De fapt, nu a apărut nicio alternativă legitimă sau realistă la principiul lungimii de braț. Abordarea atribuirii pe bază de formula globală, menționată uneori ca alternativă posibilă nu ar fi acceptată în teorie, implementare sau în practică.

## **2. PRINCIPIULUI LUNGIMII DE BRAT - BAZA TRATATELOR FISCALE BILATERALE CE IMPLICĂ ȚĂRILE MEMBRE OECD**

În lipsa unui cadru general unanim acceptat în materia prețurilor de transfer, una din cele mai mari provocări cu care se confruntă actualmente o companie multinațională este revizuirea și adaptarea politicilor interne de grup, astfel încât acestea să poată face față (să poată demonstra valoarea de piață a prețurilor practice în cadrul tranzacțiilor cu părțile afiliate) numeroaselor investigații de prețuri de transfer întreprinse în paralel, aflate în stadii diferite de analiză, derulate în baza unor reglementări naționale diferite.

Cu o estimare de două din trei dintre tranzacțiile mondiale ca având loc între părți afiliate, prețurile de transfer reprezintă un obiectiv de interes strategic în politica companiilor multinaționale. Importanța crescândă a problematicii prețurilor de transfer reprezintă și principala concluzie a studiului efectuat de către Ernst & Young în „Global Transfer Pricing Survey 2007-2008: global transfer pricing trends, practices and analysis” [1].

Schimbarea de atitudine (din ultimii 10-15 ani) a organelor fiscale din majoritatea statelor europene și nu numai în ceea ce privește prețurile practice în cadrul tranzacțiilor între părți afiliate (prețuri de transfer) a putut fi observată și la nivel național în ultimii ani.

Astfel, multinaționalele ce activează în România sunt nevoite cel puțin pe măsură ce prețurile practice în cadrul tranzacțiilor între părți afiliate devin obiect al investigațiilor organelor fiscale să acorde o atenție sporită în direcția fundamentării prețurilor de transfer, în baza unei documentații conforme cu cerințele organelor fiscale.

În direcția obligației contribuabililor (din România) ce derulează tranzacții cu persoane afiliate, Codul de procedură fiscală stipulează la art. 79 alin. (2) 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”[2]. În conformitate cu dispozițiile art. 11 alin. (2) din Codul fiscal, „în cadrul unei tranzacții între persoane afiliate, autoritățile fiscale pot ajusta suma venitului sau a cheltuielii oricăreia dintre persoane, după cum este necesar, pentru a reflecta prețul de piață al bunurilor sau serviciilor furnizate în cadrul tranzacției”[3].

În plus, conform prevederilor Ordinului președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 222/2008, „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” [4].

Astfel, dacă în urma relațiilor speciale dintre o întreprindere asociată română și una străină, evidențele întreprinderii din România nu reflectă profiturile reale impozabile ce provin din România, tranzacțiile acestei întreprinderi neavând loc în termeni comerciali de piață liberă, respectiv ca tranzacții între întreprinderi independente, autoritățile fiscale din România pot, în scopul calculării obligațiilor fiscale ale întreprinderilor asociate, să reconsidere aceste evidențe.

La baza reglementărilor internaționale și naționale în materia prețurilor de transfer stă principiul lungimii de braț/principiul „arm’s length”, un principiu unanim acceptat și care impune ca toate tranzacțiile dintre societăți afiliate să fie făcute la un preț real de piață, preț la care aceeași tranzacție s-ar fi realizat între entități independente.

În concordanță cu practica la nivelul majorității autorităților fiscale, și în România organele fiscale stabilesc prețul de piață al tranzacțiilor înregistrate de contribuabil cu părțile afiliate aplicând

metoda utilizată de către contribuabil, cu excepția cazurilor în care prin metoda utilizată nu se reflectă prețul de piață al bunurilor sau serviciilor furnizate în cazul tranzacției.

În acest caz, autoritățile fiscale vor aplica cea mai adecvată dintre metodele prevăzute la art. 11 alin. (2) din Codul fiscal: „La stabilirea prețului de piață al tranzacțiilor între persoane afiliate se folosește cea mai adecvată dintre următoarele metode [5]:

a) metoda comparării prețurilor, prin care prețul de piață se stabilește pe baza prețurilor plătite altor persoane care vând bunuri sau servicii comparabile către persoane independente;

b) metoda cost-plus, prin care prețul de piață se stabilește pe baza costurilor bunului sau serviciului asigurat prin tranzacție, majorat cu marja de profit corespunzătoare;

c) metoda prețului de revânzare, prin care prețul de piață se stabilește pe baza prețului de revânzare al bunului sau serviciului vândut unei persoane independente, diminuat cu cheltuiala cu vânzarea, alte cheltuieli ale contribuabilului și o marjă de profit;

d) orice altă metodă recunoscută în liniile directe privind prețurile de transfer emise de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică”.

Pentru stabilirea celei mai adecvate metode de determinare a prețurilor de transfer se au în vedere, în principiu, următoarele elemente:

a) metoda care se apropie cel mai mult de împrejurările în care sunt stabilite prețurile supuse liberei concurențe pe piețe comparabile din punct de vedere comercial;

b) metoda pentru care sunt disponibile date rezultate din funcționarea efectivă a persoanelor afiliate, implicate în tranzacții supuse liberei concurențe;

c) gradul de precizie cu care se pot face ajustări în vederea obținerii comparabilității;

d) circumstanțele cazului individual;

e) activitățile desfășurate efectiv de diferitele persoane afiliate;

f) metoda folosită trebuie să corespundă împrejurărilor date ale pieței și ale activității contribuabilului;

g) documentația care poate fi pusă la dispoziție de către contribuabil.

Circumstanțele cazului individual care urmează să fie luate în considerare în examinarea prețului de piață sunt: tipul, starea, calitatea, precum și gradul de nouitate al bunurilor, mărfurilor și serviciilor transferate; condițiile pieței pe care bunurile, mărfurile sau serviciile sunt folosite, consumate, tratate, prelucrate sau vândute unor persoane independente; activitățile desfășurate și stadiile din lanțul producției și distribuției ale entităților implicate; clauzele cuprinse în contractele de transfer, privind: obligațiile, termenele de plată, rabaturile, reducerile, garanțiile acordate, asumarea riscului; în cazul unor relații de transfer pe termen lung, avantajele și riscurile legate de acestea; condițiile speciale de concurență.

În varianta actuală (din 1995) a OECD Transfer Pricing Guidelines, metodele tranzacționale ale profitului (metoda tranzacționării marjei nete / transactional net margin method (TNMM), metoda împărțirii profiturilor / profit split method) sunt privite ca metode de ultimă instanță, metodele tradiționale (metoda comparării prețurilor/comparable uncontrolled price method (CUP) method, metoda prețului de revânzare/resale pricemethod, metoda cost-plus/cost plus method) fiind de preferat; în concepția actuală, utilizarea metodelor tranzacționale ale profitului trebuie limitată în cazul unor situații excepționale, când nu există date ori când acestea sunt insuficiente pentru aplicarea uneia dintre metodele tradiționale de determinare a prețurilor de transfer.

Conform OECD Transfer Pricing Guidelines, atunci când pot fi determinate tranzacții comparabile necontrolate, metoda comparării prețurilor reprezintă cea mai directă și mai sustenabilă

cale de aplicare a principiului arm's length. De asemenea, autoritățile fiscale din majoritatea țărilor regasesc în metoda comparării prețurilor cea mai sustenabilă modalitate de determinare a prețului tranzacțiilor dintre contribuabili asociați. Așadar, metoda se recomandă a fi aplicată cu prioritate[6].

În practică, aplicarea metodei comparării prețurilor presupune: compararea cu vânzări făcute de un membru al grupului controlat către o companie independentă; compararea cu vânzări făcute de o companie independentă către un membru al grupului controlat, fie compararea prețurilor convenite între persoane independente, pentru tranzacții comparabile (compararea externă a prețurilor).

În practică, metoda comparării prețurilor este mai greu de aplicat deoarece companiile multinaționale nu obișnuiesc, în general, să dețină detalii despre tranzacții comparabile cu cele derulate în interiorul grupului.

Astfel, având în vedere considerente de natură practică, conform cărora metodele tranzacționale ale profitului sunt utilizate într-un număr semnificativ mai ridicat de situații decât cele ce ar decurge din statutul lor de metode de ultimă instanță, OECD Committee on Fiscal Affairs a procedat la revizuirea modului de implementare a OECD Transfer Pricing Guidelines (1995).

Revizuirea va conduce la propunerea de eliminare a caracterului excepțional al metodelor tranzacționale ale profitului; chiar și așa, nu se va renunța la preferința pentru metodele tradiționale; astfel, atunci când atât o metodă tradițională, cât și una tranzacțională a profitului pot fi aplicate de o manieră egal-fundamentată, metoda tradițională va fi aplicată cu precădere.

Metoda tranzacționării marjei nete - „metodă tranzacțională a profitului aplicată frecvent (în principal datorită existenței bazelor de date specializate)” implică calculul marjei nete a profitului obținute de o persoană în urma uneia sau a mai multor tranzacții cu persoane afiliate și compararea/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.

Încheiem această secțiune cu observația conform căreia principiul lungimii de braț nu solicită contribuabililor aplicarea în paralel a mai multor metode[7], criteriile relevante de selecție a celei mai adecvate metode fiind deja enunțate.

Atunci când companii independente intră în relații de afaceri unele cu altele, condițiile relațiilor lor comerciale și financiare (ex. prețul bunurilor transferate sau al serviciilor prestate și condițiile transferului sau prestării) sunt în mod obișnuit determinate de forțele pieței. Atunci când companii afiliate intră în relații de afaceri, relațiile lor comerciale și financiare pot să nu fie afectate direct de forțele pieței externe în același fel, deși companiile afiliate încearcă adesea să copieze dinamica forțelor pieței în afacerile lor, după cum se va arăta în continuare.

Administrațiile fiscale nu trebuie să presupună în mod automat că toate companiile afiliate încearcă să manipuleze profiturile. Este posibil să existe o dificultate reală în determinarea exactă a prețului de piață în absența forțelor pieței sau când se adoptă o anumită strategie comercială. Este important de reținut că necesitatea de a face o ajustare pentru a aproxima tranzacțiile la lungime de braț ia naștere indiferent de orice obligația contractuală asumată de părți de a plăti un anumit preț, și fără nicio legătură cu intenția părților de a minimiza sau a eluda impozitele. Judecarea prețurilor de transfer nu trebuie confundată cu judecarea problemelor de fraudă fiscală sau evaziune fiscală, chiar dacă politicile de prețuri de transfer pot fi utilizate și în aceste scopuri.

Revenind la prevederile Ordinului Președintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 222/2008, conform cărora „[...] contribuabilii care desfășoară tranzacții cu persoane afiliate au

obligăția ca, la solicitarea organului fiscal competent, să întocmească și să prezinte, în termenele stabilite de acesta [8], dosarul prețurilor de transfer”, ne propunem în această secțiune prezentarea principalelor strategii ce pot fi urmate din perspectiva dosarului prețurilor de transfer, respectiv o trecere în revistă a conținutului minimal al unui astfel de dosar. Din perspectiva strategiilor potențiale de urmat, simplificând puțin lucrurile, un contribuabil se poate situa în una din următoarele trei posturi: postura de a nu face nimic, postura de a trata la nivel local problematica prețurilor de transfer, respectiv postura de a asigura un management centralizat în fundamentarea dosarului prețurilor de transfer. Prezentăm în cele ce urmează principalele argumente pro și contra aferente fiecăreia din cele trei alternative propuse[9]:

Argumente	Management local	Management central
Pro	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Costuri zero (pe moment)</li> <li>- Flexibilitate - posibilități de a gestiona &amp; răspunde rapid la investigațiile organelor fiscale privind prețurile de transfer</li> <li>- Eliminarea riscului unor documentații insuficient argumentate</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Menținerea foscusului asupra riscului privind prețurile de transfer</li> <li>- Coordonare, abordare globală din partea HQ</li> <li>- Eliminarea costurilor dublate</li> </ul>
Contra	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Risc ridicat - expunere maximă la ajustări și penalități</li> <li>- Riscul unor documentații insuficient argumentate</li> <li>- Timp &amp; costuri dublate și alocate ineficient</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- În anumite legislații, o astfel de abordare nu este permisă</li> <li>- Risc global aflat la îndemâna managementul local al riscului</li> <li>- Posibila reducere a focusului local asupra riscului privind prețurile de transfer</li> </ul>

Referitor la conținutul minimal al unui dosar privind prețurile de transfer, având în vedere practica internațională ce structurează în general dosarul prețurilor de transfer în Master file și Local file, o astfel de structurare fiind în general acceptată indiferent de țară, cu eventuale ajustări ale conținutului și, respectiv structura dosarului prețurilor de transfer conform Ordinului Presedintelui Agenției Naționale de Administrare Fiscală nr. 222/2008, sintetizăm în cele ce urmează principalele informații ce fac obiectul celor două componente majore ale dosarului prețurilor de transfer [8]:

Master file	Local File (country specific documentation)
Descrierea generală a afacerii și a strategiei de afaceri <ul style="list-style-type: none"> <li>• Structura organizațională, legală și operațională a grupului</li> <li>• Tranzacțiile inter-company</li> <li>• Descrierea generală a tranzacțiilor controlate și a funcțiilor riscului</li> <li>• Fundamentare din perspectiva principiului arm's lenght a prețului tranzacțiilor între afiliați</li> <li>• Advance Pricing Agreements și Cost Contribution agreements</li> </ul>	Descrierea detaliată a afacerii și a strategiei de afaceri <ul style="list-style-type: none"> <li>• Informații cu privire la tranzacțiile controlate specifice/locale</li> <li>• Analiza de comparabilitate (dacă este disponibilă)</li> <li>• Explicații cu privire la selecția metodei/metodelor de determinare a prețurilor de transfer</li> <li>• Informații relevante cu privire la comparabilele interne sau externe (daca sunt disponibile)</li> <li>• Descrierea modului de implementare/aplicare a politicii prețurilor de transfer la nivel de grup</li> </ul>

Atunci când transferul prin prețuri nu reflectă forțele pieței și principiul lungimii de braț, obligațiile fiscale ale companiilor afiliate și veniturile fiscale ale țării gazdă ar putea fi distorsionate. De aceea, țările membre OECD au decis că, în scopuri fiscale, profiturile companiilor afiliate pot fi ajustate după cum este necesar pentru a corecta astfel de distorsiuni și pentru a se asigura respectarea principiului lungimii de braț. Țările membre OECD consideră că o ajustare corespunzătoare se obține

prin stabilirea condițiilor pentru relațiile comerciale și financiare pe care ele anticipează că le vor identifica între companii independente în tranzacții asemănătoare, în circumstanțe asemănătoare.

Alți factori în afara considerațiilor de natură fiscală pot distorsiona condițiile relațiilor comerciale și financiare stabilite între companii afiliate. De exemplu, astfel de companii pot fi supuse unor presiuni guvernamentale contradictorii (atât în țara de origine cât și în țări străine) legate de stabilirea valorii în vamă, taxe anti-dumping și control al schimbului sau al prețurilor. În plus, distorsiuni de prețuri de transfer pot apărea și datorită cerințelor de flux de numerar în cazul unei companii dintr-un grup de MNE. Un grup MNE care este proprietate publică poate suporta presiuni din partea acționarilor pentru a demonstra o profitabilitate ridicată la nivelul companiei mamă, mai ales dacă raportările destinate acționarilor nu se fac pe bază consolidată. Toți acești factori pot avea impact asupra prețurilor de transfer, și asupra profiturilor acumulate de companiile afiliate din cadrul unui grup MNE.

### 3. CONCLUZII

Nu trebuie presupus că întotdeauna condițiile stabilite în relațiile comerciale și financiare între companiile afiliate se abat invariabil de la cele pe care le impune piața liberă. Companiile afiliate în Companii Multinaționale (MNE) au de obicei o autonomie considerabilă și deseori negociază între ele ca și cum ar fi companii independente. Companiile răspund, în relațiile lor, atât cu terții, cât și cu părțile afiliate, la situațiile economice ce decurg din condițiile pieței. De exemplu, directorii locali pot fi interesați în obținerea unei cifre bune a profitului și de aceea nu vor dori să stabilească prețuri care să le reducă profiturile propriilor companii.

Administrațiile fiscale ar trebui să rețină că din punct de vedere managerial Companiile Multinaționale sunt stimulate să uzeze de prețuri la lungime de braț, pentru a putea aprecia performanțele reale în diferitele centre de profit. Administrațiile fiscale ar trebui să țină cont de aceste considerații pentru a facilita alocarea eficientă a resurselor de care dispun atunci când efectuează selectarea și verificările de prețuri de transfer. Câteodată, se poate întâmpla ca relația între părțile afiliate să influențeze rezultatul negocierii. De aceea, doar dovada singulară a unei negocieri nu este suficientă pentru a stabili dacă tranzacția este sau nu la lungime de braț.

### BIBLIOGRAFIE:

- [1] Studiu realizat de către Ernst & Young în „Global Transfer Pricing Survey 2007-2008: global transfer pricing trends, practices and analysis
- [2] Codul de procedură fiscală, art.72, alin 2
- [3] Codul fiscal, art.11, alin 2
- [4] Ordinului presedintelui Agentiei Nationale de Administrare Fiscala nr. 222/2008
- [5] Codul fiscal art.11, alin 2.
- [6] Conform OECD Transfer Pricing Guidelines
- [7] Dragoș Pătroi, specialist al Direcției Nationale Anticorupție, membru al Camerei Consultanților Fiscali. Articol publicat în revista Curierul fiscal nr. 6/2010
- [8] dr. Dragoș Pătroi, specialist al Direcției Nationale Anticorupție, membru al Camerei Consultanților Fiscali. Articol publicat în revista Curierul fiscal nr. 6/2010
- [9] Ca incheiere, din perspectiva atitudinii generale fata de dosarul preturilor de transfer, respectiv fata de continutul minimal al acestuia, putem avansa urmatoarea recomandare: think (and gather information) globally, but act (and prepare documentation) regionally/locally