

STUDIU APROFUNDAT PRIVIND IMPOZITAREA REZULTATELOR GRUPURILOR DE ÎNTREPRINDERI

Ioana Neacșu

Master Contabilitatea și Fiscalitatea Entităților Economice, An II, Grupa 712

Coord. Științific: Prof. univ. dr. Vasile Răileanu

REZUMAT

Dezvoltarea economică din țările industrializate, precum și dezvoltarea pieței financiare sunt cauze ce au determinat apariția grupurilor de întreprinderi. Astfel, întreprinderile au manifestat tendința de a realiza concentrări cu scopul de a-și crește performanțele, de a fi mai puțin vulnerabile în sensul reducerii riscurilor legate de afacere sau pentru a face față concurenței. În contextul grupurilor de întreprinderi un aspect foarte important îl reprezintă modul în care rezultatele obținute de societățile grupului sunt impozitate. Lucrarea prezintă aspecte teoretice privind impozitarea rezultatelor grupurilor de întreprinderi, dar și aspecte tematice abordate de numeroși autori în cadrul literaturii de specialitate. De asemenea, în cadrul lucrării a fost abordat și subiectul prețurilor de transfer considerându-se că acestea reprezintă o unealtă a multinaționalelor de a reduce impozitul pe profitul global. În ultima parte a lucrării sunt prezentate rezultatele cercetării, care reliefează ideea conform căreia prețurile de transfer joacă un rol important în impozitarea rezultatelor grupurilor de întreprinderi.

CUVINTE CHEIE: *grupuri de societăți, rezultate, impozitare, părți afiliate, prețuri de transfer, consolidare fiscală*

1. INTRODUCERE

Pe lângă dezvoltarea economică și dezvoltarea pieței financiare, dorința de expansiune și de intrare pe noi piețe de desfacere a determinat apariția grupurilor multinaționale.

Datorită faptului că în ultimii ani, constituirea grupurilor de societăți a reprezentat un fenomen de mare amploare, la nivel global autoritățile fiscale au început să acorde o atenție deosebită activităților desfășurate în cadrul grupurilor. Nucleul acestor preocupări îl constituie modul în care rezultatele obținute în cadrul unui grup sunt împărțite între societățile membre ale grupului. Preocupările au vizat în special grupurile multinaționale, întrucât modul de împărțire a profitului în cadrul unei astfel de structuri determină țara care va taxa profiturile cele mai mari, lucru ce afectează creanța fiscală a multinaționalei la nivel global.

De-a lungul timpului, problematica impozitării rezultatelor grupurilor de întreprinderi a fost tratată și în articolele de specialitate. Așadar, se poate preciza că subiectul referitor la grupurile de societăți și impozitarea rezultatelor acestora a fost tratat atât în referențialul teoretic, cât și în referențialul tematic.

Alegerea acestei teme nu este una întâmplătoare, ci vine din dorința de a reliefa ideea conform căreia modul de impozitare a rezultatele grupurilor de întreprinderi joacă un rol important în ceea ce privește manipularea rezultatelor în scopul împărțirii acestora între societățile membre ale grupului.

Obiectivul cercetării a fost acela de a aduce în dezbatere atât aspecte teoretice, cât și aspecte tematice privind impozitarea rezultatelor grupurilor de întreprinderi și de a demonstra că în cadrul unui grup de întreprinderi prețurile de transfer joacă un rol important în ceea ce privește manipularea rezultatelor cu scopul reducerii impozitului pe profitul global.

Pentru atingerea obiectivului propus a fost consultată legislația care reglementează grupurile de societăți și impozitarea acestora, legislația referitoare la prețurile de transfer, precum și articolele referitoare la subiectul abordat, publicate în reviste de nivel internațional.

2. REFERENȚIALUL TEORETIC PRIVIND GRUPURILE DE SOCIETĂȚI ȘI IMPOZITAREA REZULTATELOR ACESTORA

În referențialul teoretic, preocupările au vizat pe de o parte definirea conceptului de „grup de societăți”, iar pe de altă parte crearea unui cadru privind impozitarea rezultatelor obținute de către grupurile de societăți.

2.1. Definirea conceptului de „grup de societăți” în referențialul teoretic

Conceptul de „grup de societăți” este abordat în referențialul teoretic atât din punct de vedere juridic, cât și din punct de vedere contabil și fiscal, fiecare abordare aducând un plus de valoare conceptului.

Cu toate acestea, o definiție generală a grupului de societăți poate fi aceea că reprezintă un ansamblu constituit din mai multe societăți ce au o existență proprie și sunt unite prin diverse legături. În cadrul ansamblului de societăți, una dintre ele, numită „societatea- mamă” reprezintă unitatea de decizie, în sensul că exercită control asupra tuturor celorlalte societăți denumite „filiale”.

2.1.1. Abordarea juridică

În România, problematica grupurilor de societăți este reglementată de Legea societăților comerciale nr. 31/ 1990 republicată, cu modificările și completările ulterioare, care reglementează posibilitatea persoanelor juridice (societăți comerciale) de a se asocia pentru a constitui grupuri de societăți.

Cu toate acestea, legislația din România nu conține o „reglementare cadru a grupurilor de societăți, ci doar se mărginește să ia act de prezența acestora și să le supună unui regim special în anumite domenii de interes public. Prin urmare, legislația națională se preocupă în principal doar de protecția unor interese generale. Ea nu stabilește modul de funcționare a grupurilor de societăți.

La nivelul României, primele referiri la grupurile de societăți au apărut în legislația concurenței, apoi în cea contabilă, continuând cu sectorul financiar (piața de capital, asigurări, bănci), legislația muncii și cel mai recent, legislația fiscală” (Popa, 2011).

Întrucât referențialul juridic cu privire la grupurile de societăți este ca și inexistent în România pentru abordarea juridică a noțiunii de „grup de societăți” se poate apela la referențialul juridic din Franța care este similar celui din România. Astfel, conform legii franceze a societăților comerciale „atunci când o societate deține mai mult de jumătate din capitalul altei societăți, cea de-a doua este considerată filiala primei societăți”.

În cadrul abordării juridice a grupului de societăți, nu se poate vorbi despre existența unei personalități juridice a grupului. Datorită acestui lucru, din punct de vedere juridic, grupurile sunt caracterizate de următoarele particularități:

- absența unui patrimoniu;
- absența angajamentelor sociale;
- imposibilitatea pentru grup de a acționa în justiție și de a fi acționat;
- imposibilitatea de a urma procedura de redresare judiciară sau faliment.

2.1.2. Abordarea contabilă

La nivel național, conform OMFP nr. 1802/ 29 decembrie 2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, grupul de societăți este alcătuit din societatea mamă și toate filialele acesteia. Ordinul definește și noțiunea de „entități afiliate” ca fiind două sau mai multe entități din cadrul unui grup.

În cadrul acestui ordin este menționată și o împărțire a grupurilor în două categorii: grupuri mici și mijlocii, respectiv grupuri mari.

Grupurile mici și mijlocii sunt grupurile constituite din societățile-mamă și filialele care urmează să fie incluse în consolidare și care, pe bază consolidată, nu depășesc limitele a cel puțin două dintre următoarele trei criterii la data bilanțului societății-mamă:

- a) totalul activelor: 24.000.000 EUR;
- b) cifra de afaceri netă: 48.000.000 EUR;
- c) numărul mediu de salariați în cursul exercițiului financiar: 250.

Grupurile mari sunt grupurile constituie din societățile- mamă și filialele care urmează să fie incluse în consolidare și care, pe bază consolidată, depășesc la data bilanțului societății-mamă limitele a cel puțin două dintre cele trei criterii menționate mai sus.

La nivel internațional, IFRS 10 „Situații financiare consolidate” definește noțiunile de grup, societate-mamă și filială astfel:

Grupul este reprezentat de o societate- mamă împreună cu toate filialele ei.

O societate-mamă este o entitate care are una sau mai multe filiale.

O filială este o entitate care este controlată de către altă întreprindere, cunoscută sub numele de societate-mamă.

După cum se poate observa conceptul național de „grup de societăți” este similar conceptului internațional.

Dacă în legislația națională se menționează doar faptul că entitățile ce alcătuiesc un grup se numesc părți afiliate, IAS 24 „Prezentarea informațiilor privind părțile afiliate” prezintă mai multe criterii conform cărora două societăți se pot numi afiliate.

2.1.3. Abordarea fiscală

Din punct de vedere fiscal, grupurile de societăți prezintă interes prin prisma relațiilor de afiliere. Astfel, conform art. 7, pct.21 din Codul Fiscal, două persoane juridice sunt afiliate dacă:

- a) 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;
- b) 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;
- c) 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.

Din punct de vedere fiscal este foarte importantă activitatea societății-mamă. În situația în care rolul acesteia este doar de a deține titluri de participare, administra, supraveghea și controla filialele, în cadrul grupului există o structură de tip holding.

Existența unei structuri de tip holding oferă anumite avantaje fiscale. În România, nu a fost încă aprobată o lege care să reglementeze holdingul, dar există un proiect de lege în acest sens.

În cadrul proiectului de lege referitor la holding sunt definite conceptele de holding (societatea mamă), grup de societăți și filială.

Holdingul reprezintă societatea comercială rezidentă în România, care are dreptul de administrare, supraveghere și control a activității filialelor sale datorită faptului că deține majoritatea acțiunilor grupului de societăți.

Grupul de societăți reprezintă ansamblul format din cel puțin două societăți comerciale, numite filiale, care s-au asociat în vederea realizării unor obiective comune (producția, desfacerea, prestarea de servicii). Societatea comercială de tip holding nu este inclusă în grupul de societăți.

Filiala este societatea comercială, rezidentă în România sau în străinătate, asupra căreia o societate holding deține controlul. Obiectul de activitate al filialei poate fi producția, comercializarea de bunuri sau prestarea de servicii.

O societate de tip holding nu poate avea statut de filială.

2.2. Impozitarea rezultatelor grupurilor de societăți în referențialul teoretic

În referențialul teoretic, problematica impozitării rezultatelor grupurilor de societăți a vizat reglementarea modului de determinare a impozitului pe profit la nivelul societăților membre ale grupului. De asemenea, o atenție deosebită a fost acordată dividendelor plătite societății mamă de către filialele sale, precum și dobânzilor aferente împrumuturilor intra-grup.

Totodată, apariția structurilor de tip holding, precum și apariția grupurilor multinaționale a determinat regelementarea tranzacțiilor privind titlurile de participare, dar și a tranzacțiilor intra-grup.

2.2.1. Impozitul pe profit în cadrul grupurilor de societăți

Stabilirea impozitului pe profit în cadrul grupurilor de societăți a reprezentat, și încă reprezintă un subiect de interes atât la nivelul României, cât și la nivel global.

Impozitul pe profit în cadrul grupurilor de societăți – abordarea la nivel național

În prezent, impozitarea rezultatelor grupurilor de societăți este reglementată la nivel național prin Codul Fiscal, însă de-a lungul timpului, preocupările au vizat și încurajarea constituirii unor structuri de tip holding fapt ce a determinat elaborarea unui proiect de lege privind holdingul.

a) Codul Fiscal

În Normele metodologice ale Codului Fiscal se menționează că „în cazul persoanelor juridice române care dețin participații în capitalul altor societăți comerciale și care întocmesc situații financiare consolidate, calculul și plata impozitului pe profit se fac la nivelul fiecărei persoane juridice din grup”.

Așadar, fiecare societate a unui grup este tratată în mod individual, în sensul că rezultatul fiscal, și respectiv impozitul pe profit sunt stabilite separat, pentru fiecare societate în parte.

b) Legea holdingului

O consolidare fiscală a profiturilor intra-grup s-ar putea realiza dacă la nivelul României ar fi aprobat proiectul de lege privind holdingul. Consolidarea fiscală presupune determinarea impozitului pe profit la nivel de grup prin aplicarea cotei de impozitare asupra rezultatului fiscal al grupului, calculat prin însumarea rezultatelor fiscale ale fiecărei societăți.

La nivelul unui grup de societăți, deși „companiile se așteaptă să obțină profit, acestea vor mai avea și pierderi” (Păun, 2014, p.204). În astfel de situații, aprobarea consolidării fiscale prevăzută de Legea holdingului ar aduce avantaje fiscale grupurilor de societăți, întrucât ar permite aplicarea cotei de impozitare asupra diferenței dintre profiturile întregistrate de unele societăți și pierderile întregistrate de celelalte societăți ale grupului.

Așadar, avantajul fiscal oferit de consolidarea rezultatelor fiscale ar consta în plata unui impozit mai mic la nivel de grup în comparație cu impozitul stabilit prin aplicarea cotei de impozitare asupra rezultatelor fiecărei societăți a grupului.

Conform proiectului de lege referitor la holding, consolidarea rezultatelor fiscale se poate realiza numai în situația constituirii unui grup fiscal și numai la nivelul societății holding (holdingul, reprezentat de societatea- mamă, și filialele sale pot fi membre ale unui grup fiscal doar dacă au optat pentru apartenența la acel grup fiscal pentru o perioadă de cel puțin un an).

Impozitul pe profit în cadrul grupurilor de societăți – abordarea la nivel global

Așa cum am menționat mai sus, în prezent România nu permite consolidarea rezultatelor societăților dintr-un grup în scopul calculării unui impozit la nivelul grupului.

Conform unui studiu realizat de PricewaterhouseCoopers cu privire la impozitele directe din întreaga lume, printre statele care nu permit consolidarea rezultatelor se numără și Belgia, Egipt și Grecia. De asemenea, în cadrul studiului se menționează faptul că la nivel global există și țări precum Australia, Germania, Olanda și Italia care permit o consolidare fiscală a rezultatelor societăților din cadrul aceluiași grup.

Australia

În Australia, regimul de consolidare fiscală a rezultatelor este permis numai în situația în care filialele sunt deținute 100% de societatea mamă care este rezidentă în Australia.

Grupurile care optează pentru consolidarea fiscală sunt obligate să includă în perimetrul de consolidare toate societățile deținute în proporție de 100% și să elimine efectul tranzacțiilor intra-grup.

Germania

Dacă o societate mamă situată în Germania deține mai mult de 50% din drepturile de vot ale unei filiale rezidente în Germania cele două societăți pot încheia pe o perioadă de cinci ani un acord conform căruia rezultatele ambelor entități se vor consolida la nivelul societății mamă.

Consolidarea permite compensarea pierderii înregistrate de una dintre societăți cu profitul înregistrat de cealaltă societate.

Legislația germană nu menționează dacă tranzacțiile intra-grup trebuie sau nu eliminate din baza de consolidare.

Olanda

O societate mamă din Olanda și filialele sale situate tot în Olanda pot opta pentru completarea unei declarații fiscale privind impozitul pe profit la nivel de grup dacă filialele sunt deținute de societatea mamă în proporție de cel puțin 95%. Astfel, pierderile înregistrate de unele societăți pot fi compensate cu profitul înregistrat de celelalte societăți.

Legislația olandeză menționează faptul că tranzacțiile intra-grup trebuie eliminate din baza de consolidare.

Italia

În Italia, consolidarea fiscală este permisă atât la nivel național, cât și la nivel global.

Consolidarea la nivel național se poate realiza în situația în care societatea mamă rezidentă în Italia deține în mod direct sau indirect, mai mult de 50% din capitalul social al filialei ce intră în procesul de consolidare. Conform legislației italiene, dacă o societate a înregistrat pierdere în anul fiscal anterior celui în care are loc consolidarea poate reporta această pierdere. O dată ce un grup a optat pentru consolidare fiscală, timp de 3 ani este obligat să aplice acest sistem.

Consolidarea la nivel global presupune ca în baza de consolidare să fie incluse și rezultatele filialelor străine. Această metodă de consolidare este permisă de către legislația italiană numai dacă societatea mamă este deținută de o persoană fizică rezidentă în Italia sau este listată pe Bursa de Valori din Italia.

2.2.2. Regimul dividendelor, dobânzilor și tranzacțiilor titlurilor de participare în cadrul grupului de societăți

Deși la nivelul României societățile din cadrul unui grup sunt impozitate individual, iar legea holdingului care ar fi permis consolidarea fiscală a rezultatelor nu a fost încă aprobată, prevederile Codului Fiscal cu privire la regimul dividendelor și dobânzilor, precum și cu privire la tranzacțiile titlurilor de participare favorizează dezvoltarea grupurilor de societăți și crearea unor structuri de tip holding.

Regimul fiscal specific dividendelor

În Codul Fiscal, dividendele sunt tratate atât din perspectiva societății mamă (dividende primite), cât și din perspectiva filialelor (dividende plătite).

a) Dividende primite

Conform art. 20¹ din Codul Fiscal (ce respectă prevederile Directivei Parent- Subsidiary 2011/96/UE), dividendele primite de o persoană juridică română, societate-mamă, de la o filială a sa, situată într-un stat membru UE, reprezintă venituri neimpozabile dacă la data înregistrării venitului din dividende, societatea mamă deține minimum 10% din capitalul social al filialei care distribuie dividendele, pe o perioadă neîntreruptă de 1 an.

De asemenea, conform art. 20 al Codului Fiscal sunt neimpozabile și dividendele primite de o persoană juridică română de la o persoană juridică română sau străină situată într-un alt stat decât ce al Uniunii Europene (plătitoare de impozit pe profit sau a unui impozit similar impozitului de profit), dacă la data înregistrării dividendelor potrivit reglementărilor contabile, persoana juridică română care primește dividendele deține minimum 10% din capitalul social al persoanei juridice care le distribuie, pe o perioadă neîntreruptă de 1 an.

În cazul dividendelor primite de la o persoană juridică străină, în scopul încadrării veniturilor aferente ca și venituri neimpozabile este important ca între România și statul de proveniență al persoanei juridice străine să existe o convenție de evitare a dublei impuneri, iar persoana juridică română care primește dividendele să dețină:

- i) certificatul de atestare a rezidenței fiscale a persoanei juridice străine;
- ii) declarația pe proprie răspundere a persoanei juridice străine din care să rezulte că aceasta este plătitoare de impozit pe profit sau a unui impozit similar impozitului de profit;
- iii) documente prin care să facă dovada îndeplinirii condiției de deținere, pe o perioadă neîntreruptă de 1 an, a minimum 10 % din capitalul social al persoanei juridice care distribuie dividendele.

Așadar, dacă o societate- mamă, persoană juridică situată în România, primește dividende de la o filială pe care o deține în proporție de 10%, pe o perioadă neîntreruptă de 1 an, veniturile aferente dividendelor vor fi considerate venituri neimpozabile la calculul rezultatului fiscal și impozitului pe profit datorat de persoana juridică Română, societate-mamă.

b) Dividende plătite

Filialele situate în România pot plăti dividende către societățile-mamă care pot fi sau nu situate într-un stat membru UE. Conform titlului V din Codul Fiscal, pentru plata acestor dividende, filiala din România trebuie să rețină impozit la sursă. Tratamentul fiscal aferent impozitării la sursă depinde de statul în care este situată societatea mamă.

Conform art. 116, alin. (1) din Codului Fiscal, plata dividendelor este scutită de impozitarea la sursă dacă societatea mamă deține, la data întregistrării dividendului, minimum 10% din capitalul social al filialei sale, persoană juridică română, pe o perioadă neîntreruptă de 1 an.

Dacă societatea mamă nu este situată într-un stat membru al Uniunii Europene sau dacă nu sunt respectate condițiile privind procentajul și perioada de deținere, dividendele plătite de filiala, persoană juridică română, se vor impozita la sursă prin aplicarea cotei de 16%. În cazul existenței unei convenții de evitare a dublei impuneri între România și statul unde este stabilită societatea mamă (care deține un certificat de rezidență fiscală în acel stat) se va aplica cota de impozitare cea mai favorabilă (dintre cota de 16% din România și cota prevăzută în convenție).

Regimul fiscal specific dobânzilor plătite în cadrul grupurilor de societăți

În cadrul grupurilor de societăți, printre tranzacțiile cel mai des realizate, se numără acordarea de împrumuturi care presupune plata unor dobânzi.

Astfel, dacă o persoană juridică română plătește dobânzi către o societate din grup, conform art. 115 din Codul Fiscal trebuie să rețină impozit la sursă pentru plata dobânzilor. Tratatul fiscal privind impozitarea la sursă a dobânzilor plătite este identic cu cel descris mai sus, în cadrul regimului fiscal aferent dividendelor plătite, însă procentajul minim de deținere este de 25%, iar perioada de 2 ani.

Pentru persoana juridică română care a contractat un împrumut de la o societate din cadrul grupului, în scopul determinării rezultatului fiscal, cheltuiala cu dobânda va fi analizată în funcție de nivelul ratei dobânzii de referință BNR și de gradul de îndatorare.

Conform art. 23 alin. (1) din Codul Fiscal, gradul de îndatorare se calculează 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”.

Capitalul propriu este cel din evidențele contabile și include capitalul social, rezervele legale, rezervele din reevaluare, alte rezerve, rezultatul raportat și rezultatul exercițiului.

Capitalul împrumutat este alcătuit din totalitatea împrumuturilor contractate de societate, cu termen de rambursare mai mare de un an, mai puțin împrumuturile obținute de la:

- instituții de credit române sau străine;
- instituții financiare nebancare;
- bănci internaționale de dezvoltare și organizații similare;
- persoanele juridice care acordă credite potrivit legii.

De asemenea în capitalul împrumutat nu se includ împrumuturile garantate de stat, și nici obligațiunile admise la tranzacționare pe o piață reglementată.

Persoana juridică română care a contractat un împrumut de la o societate din cadrul grupului va trata cheltuiala cu dobânda astfel:

- cheltuiala cu dobânda care se încadrează în nivelul ratei dobânzii de referință BNR este deductibilă la calculul impozitului pe profit, dacă gradul de îndatorare este mai mic sau egal cu 3. În situația în care gradul de îndatorare este negativ sau

- este mai mare decât 3, partea din dobândă care se încadrează în nivelul ratei dobânzii de referință BNR se va reporta în anii următori;
- cheltuiala cu dobânda care depășește nivelul ratei dobânzii de referință BNR va fi considerată cheltuială nedeductibilă la calculul impozitului pe profit, indiferent de valoarea gradului de îndatorare.

Regimul fiscal specific tranzacțiilor titlurilor de participare

Chiar dacă la nivelul României nu a fost aprobată o lege care să reglementeze relațiile de holding, prevederile Codului Fiscal încurajează creerea structurilor de tip holding.

Conform art. 20, la calculul impozitului pe profit sunt considerate venituri neimpozabile „veniturile din vânzarea/ cesionarea titlurilor de participare deținute la o persoană juridică română sau la o persoană juridică străină situată într-un stat cu care România are încheiată o convenție de evitare a dublei impuneri, dacă la data vânzării/ cesionării contribuabilul deține pe o perioadă neîntreruptă de 1 an minimum 10% din capitalul social al persoanei juridice la care are titlurile de participare”.

2.2.3. Prețurile de transfer

Deși prevederile Codului Fiscal încurajează crearea de grupuri de societăți, la nivelul României nu a fost încă acceptată consolidarea fiscală a rezultatelor societăților în scopul determinării impozitului de profit.

Așadar, impozitarea unui grup de societăți prin impozitarea individuală a rezultatelor fiecărei societăți poate determina manipularea rezultatelor în cadrul grupului prin intermediul tranzacțiilor intra- grup.

De exemplu, în cadrul grupurilor multinaționale rezultatele pot fi manipulate cu scopul ca profitul să fie mutat în zonele mai relaxate fiscal. Grupurile naționale pot fi tentate să manipuleze rezultatele astfel încât să înregistreze pierdere pe rând evitând astfel plata impozitului pe profit.

Pentru a se evita utilizarea tranzacțiilor intra-grup cu scopul manipulării rezultatelor, la nivelul României a fost elaborată o legislație privind prețurile de transfer care ține cont de prevederile Ghidului OECD.

Prețurile de transfer reprezintă prețurile practice în cadrul tranzacțiilor ce se desfășoară între persoane afiliate (societăți care fac parte din cadrul aceluiași grup). Tranzacțiile efectuate între persoane afiliate pot fi transferuri de bunuri sau drepturi de proprietate intelectuală, prestări de servicii, acordare de împrumuturi etc.

Principiul valorii de piață

Tranzacțiile între persoane afiliate trebuie să fie realizate cu respectarea principiului valorii de piață. Acest principiu stă la baza întregii analize privind prețurile de transfer și presupune ca prețurile stabilite în cadrul tranzacțiilor între persoane afiliate să fie egale cu prețurile practice în cadrul tranzacțiilor între persoane independente, în circumstanțe economice similare. În cazul în care prețul utilizat în cadrul unei tranzacții între persoane afiliate nu respectă principiul valorii de piață, autoritățile fiscale stabilesc ajustări suplimentare ale prețurilor de transfer, ceea ce conduce la impozite suplimentare, precum și dobânzi și penalități de întârziere.

Dosarul prețurilor de transfer

Pentru a demonstra că prețurile practicate în cadrul tranzacțiilor intra-grup respectă valoarea de piață este necesar să se întocmască dosarul prețurilor de transfer.

Conținutul dosarului prețurilor de transfer este prevăzut în Ordinul Ministerului Economiei și Finanțelor nr. 222/2008. Acest dosar poate fi solicitat de către organele fiscale în cursul desfășurării unei inspecții fiscale. Termenul maxim de punere la dispoziția organelor fiscale a dosarului prețurilor de transfer este de 3 luni, cu posibilitatea prelungirii o singură dată, printr-o solicitare scrisă, cu o perioadă egală cu cea stabilită inițial. Conform Codului de Procedură Fiscală neprezentarea dosarului prețurilor de transfer la termenul stabilit de organul fiscal competent este sancționată contravențional printr-o amendă între 12.000 RON și 14.000 RON.

De asemenea, ordinul 222/ 2008 menționează faptul că în situația în care dosarul prețurilor de transfer a fost solicitat de autoritățile fiscale de două ori, în mod consecutiv, și acesta nu a fost prezentat, sau a fost prezentat incomplet, autoritățile fiscale au dreptul de a estima valoarea de piață a prețurilor de transfer utilizate în cadrul tranzacțiilor intra-grup. Această procedură de estimare a prețurilor de transfer poate avea ca rezultat ajustări semnificative ale prețurilor de transfer practicate de către societățile afiliate. De aceea este recomandat ca societățile afiliate să-și pregătească dosarul prețurilor de transfer și să nu ajungă în situația în care autoritățile fiscale aplică procedura de estimare fără a ține cont de particularitățile tranzacțiilor intra-grup supuse analizei.

3. REFERINȚE TEMATICE PRIVIND IMPOZITAREA REZULTATELOR GRUPURILOR DE SOCIETĂȚI

În cadrul literaturii de specialitate, subiectul impozitării rezultatelor grupurilor de societăți este tratat în cele mai multe cazuri prin perspectiva prețurilor de transfer, considerându-se că acestea reprezintă o unealtă a multinaționalelor de a reduce impozitul pe profitul global.

De exemplu, **Peralta (2006)** considera că firmele multinaționale, având în vedere faptul că dețin entități în diferite țări, 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.

Hyde și Choe (2005) susțin că prețurile de transfer joacă două roluri distincte în cadrul companiilor multinaționale. În primul rând, ele influențează stimulentele acordate managerilor remunerați pe baza profiturilor obținute de diviziile pe care le conduc, iar în al doilea rând prețurile de transfer determină impozitul pe profit al fiecărei divizii, influențând astfel expunerea fiscală generală.

În încercarea de a schimba percepția negativă existentă asupra prețurilor de transfer, **Eden Lorraine și Rebecca Smith (2001)** defineau *prețurile de transfer* ca prețurile stabilite în cadrul tranzacțiilor dintre societăți afiliate, ca de exemplu comerțul dintre societatea mamă și o filială din altă țară sau comerțul dintre două filiale din țări diferite. Distinct, autoarele au definit *manipularea prețurilor de transfer*, ca fiind facturarea insuficientă sau excesivă a prețurilor de transfer cu scopul de a evita reglementările guvernamentale sau politice cum ar fi taxele și tarifele. Astfel spus, autoarele defineau *manipularea prețurilor de transfer* ca fiind stabilirea intențională a prețurilor de transfer prea mici sau prea mari pentru a evita reglementările.

Clausing Kimberly (2000) a realizat un studiu prin intermediul căruia a analizat impactul minimizării fiscale asupra tranzacțiilor intra-grup. Analizând tranzacțiile dintre societățile mamă din SUA și filialele acestora din alte țări în perioada 1982 – 1994, autorul a ajuns la concluzia că există o legătură clară între nivelul taxelor și tranzacțiile intra-grup. În primul rând, autorul a arătat că Statele Unite au solduri ale bilanțelor comerciale mai puțin favorabile decât țările cu taxe mai mici. Acest rezultat întărește premisa teoretică conform căreia multinaționalele americane care urmăresc minimizarea sarcinii fiscale la nivel global vor practica prețuri mai mici în cadrul exporturilor către afiliați din țări ce au cote de impozit mai mici și vor practica prețuri mai mari în cazul importurilor de la afiliați din respectivele țări.

Srdan Lalić și Brankica Dragičević (2014) sunt de părere că prin intermediul tranzacțiilor intra- grup profitul poate fi mutat din țări ce au o cotă de impozitare mare în țări cu o cotă de impozit mai mică, acest lucru având ca efect maximizarea profitului la nivel de grup. De asemenea, autorii susțin că prețurile de transfer influențează nivelul de profitabilitate la nivelul fiecărei societăți din cadrul grupului.

Pentru a evidenția aceste aspecte cei doi autori au prezentat exemplul unei societăți- mamă care produce echipamente ce sunt instalate de către filiala sa situată într- un alt stat. Astfel, societatea- mamă vinde filialei sale echipamentele la un preț numit preț de transfer care influențează atât nivelul impozitului plătit în cele două state, cel al societății - mamă și cel al filialei, cât și profitabilitatea fiecărei companii. Acest lucru se datorează faptului că prețul la care sunt transferate echipamentele are impact atât asupra profitului obținut de societatea- mamă în urma vânzării echipamentelor, cât și asupra profitului obținut de filială în urma procesului de instalare. Profitul obținut de filială în urma instalării echipamentelor este influențat de costul echipamentelor care reprezintă prețul de transfer.

Richard Sansing (2014) consideră că 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 autorul susține că subiectul prețurilor de transfer devine din ce în ce mai important pentru grupurile de societăți.

Pe de altă parte, **Ronald Davies (2013)** este de părere că manipolarea rezultatelor societăților din cadrul unui grup folosind mecanismul prețurilor de transfer ar putea fi oprită prin crearea unei baze de impozitare consolidată și comună.

Conform unui memo publicat pe site-ul Comisiei Europene „baza de impozitare consolidată comună pentru întreprinderi reprezintă un set unic de reguli pe care întreprinderile care își desfășoară activitatea în Uniunea Europeană l-ar putea folosi pentru a-și calcula profiturile impozabile. Cu alte cuvinte, o societate sau un grup de societăți va trebui să respecte doar un singur sistem de calculare a venitului impozabil, la nivelul Uniunii Europene, și nu sisteme de reguli diferite în fiecare dintre statele membre în care își desfășoară activitatea”.

În prezent există un draft de directivă europeană privind baza impozabilă comună și consolidată a impozitului pe profit conform căreia, în cazul unei companii dintr- un stat membru, cu filiale în celelalte state membre, baza impozabilă se va consolida la nivelul societății- mamă. Baza impozabilă consolidată se va împărți la nivelul fiecărei filiale pe baza unei formule ce ia în calcul volumul vânzărilor, cheltuielile salariale, numărul de angajați și valoarea activelor.

Conform draftului directivei europene, consolidarea bazei impozabile va include eliminarea tranzacțiilor între membrii grupului (nu va mai fi nevoie de reguli privind prețurile de transfer) și posibilitatea compensării profiturilor dintr-o jurisdicție cu pierderile din alta. Rata de impozit pe profit a fiecărui stat se va decide la nivel național. Aplicarea bazei impozabile consolidate este opțională, alegerea fiind a contribuabililor.

Kazuki Onji (2013) consideră că prin adoptarea unei baze de impozitare consolidate societățile pot scăpa de procesul pe care îl presupune dovedirea faptului că prețurile practicate sunt la nivelul pieței. Conform studiului realizat de către acest autor, adoptarea unei baze de impozitare consolidate are ca efect reducerea fenomenului de mutare a profitului în alte state.

Pe de altă parte, **Chan Canri (2005)** subliniază faptul că autoritățile ar trebui să stabilească reglementări și penalități dacă sunt interesate de rezolvarea problemelor legate de manipularea prețurilor de transfer și mutarea profiturilor.

Bartelsman Eric J și Beetsma Roel M. W. J. (2009) au analizat mai multe țări membre OECD 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 duce la reducerea cu 3 procente a veniturilor taxabile ale multinaționalelor. Un exemplu interesant de mutare a profiturilor în afara Germaniei este cazul BMW, 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, precum Germania.

4. TRATAMENTUL ȘI PRACTICILE FISCALE SPECIFICE IMPOZITĂRII REZULTATELOR GRUPURILOR DE SOCIETĂȚI ÎN CONTEXTUL PREȚURILOR DE TRANSFER

Ca urmare a înființării unui număr tot mai mare de grupuri de întreprinderi, atât autoritățile fiscale naționale, cât și cele multinaționale au devenit din ce în ce mai preocupate de problema prețurilor de transfer. Motivul acestei preocupări îl constituie faptul că aceste prețuri determină modul în care profiturile unei multinaționale sunt împărțite între societățile din diferite țări, iar modul de împărțire al profitului determină țara care va taxa profiturile cele mai mari, lucru ce afectează creanța fiscală a multinaționalei la nivel global.

4.1. Mecanismul prețurilor de transfer

Mecanismul prețurilor de transfer utilizat de către companiile multinaționale pentru a manipula rezultatele ce vor fi impozitate constă în apelarea la paradisurile fiscale (un stat, o țară sau un teritoriu care practică impozite de nivel redus sau chiar zero).

„Un grup ce utilizează paradisurile fiscale poate face să se plătească prețuri de transfer ridicate filialei sale, situată într-o țară cu fiscalitate normală, majorându-și profiturile în paradisul fiscal și micșorându-le în țările cu fiscalitate normală” (Pătroi, 2010, p.2).

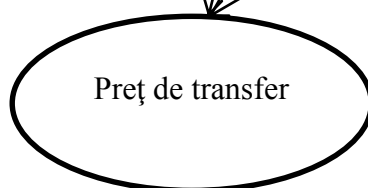
Pentru o înțelegere mai bună a mecanismului prețurilor de transfer folosit în scopul manipulării rezultatelor vom porni de la un exemplu.

Să presupunem că filiala din România a unei companii multinaționale are ca și obiect de activitate producerea de autoturisme marca X pe care le vinde unei alte filiale din Bulgaria. Costul de producție al unui autoturim marca X fabricat de către filiala din România este de 4.000 euro. Filiala din Bulgaria achiziționează autoturismele din România la prețul de 4.500 euro/buc și le vinde mai departe la prețul de 7.500 euro/buc.

Rezultatele obținute de către cele două societăți în urma acestei tranzacții sunt prezentate în tabelul de mai jos:

Tabelul 1: Mecanismul prețurilor de transfer

	- EUR-	
	Filiala România	Filiala Bulgaria
Venituri din vânzări	4.500	7.500
Costuri	(4.000)	(4.500)
Rezultat	500	3.000



Așa cum se poate observa, societatea din România obține un profit de 500 euro care va fi impozitat cu 16%, pe când societatea din Bulgaria obține un profit de 3.000 euro care va fi impozitat cu 10%.

Chiar dacă grupul a realizat un profit global de 3.500 euro, prețul de transfer a determinat partea din profit ce va fi impozitată la nivelul fiecărei țări. Astfel, partea cea mai mare din profitul obținut de către grup se va impozita în Bulgaria, unde cota de impozitare este mai redusă, doar o mică parte din profit fiind impozitată în România.

Așadar, prețurile de transfer afectează profiturile unui grup doar din punctul de vedere al taxării, mutând profitul în țara cu cota de impozitare mai redusă.

Principiul valorii de piață

Principiul valorii de piață stă la baza întregului mecanism al prețurilor de transfer.

Dacă autoturismele marca X sunt vândute de către alte societăți producătoare la prețul de 6.000 euro se consideră că prețul de transfer practicat de către cele două filiale ale grupului multinațional nu respectă principiul valorii de piață.

Pentru a se determina dacă prețurile de transfer sunt sau nu la nivelul pieței, conform Codului Fiscal se pot folosi mai multe metode.

Însă, înainte de alegerea metodei de determinare a prețului de transfer este important să se realizeze o analiză funcțională a tranzacției derulate.

Analiza funcțională presupune determinarea funcțiilor îndeplinite, a riscurilor asumate și a activelor folosite de către fiecare societate implicată în tranzacție.

Pe baza analizei funcționale se va alege metoda ce va fi utilizată pentru determinarea prețurilor de transfer. De exemplu, dacă în cadrul unei tranzacții o societate are ca și funcție principală producția de autoturisme va aplica o anumită metodă pentru determinarea prețului de transfer, pe când o societate care îndeplinește funcția de distribuție a autoturismelor va aplica o altă metodă.

Un alt pas important pe care îl presupune procesul constatării dacă prețurile de transfer practicate de societățile afiliate sunt sau nu la nivelul pieței este reprezentat de selectarea unor societăți comparabile independente (care nu fac parte dintr-un grup) pentru a se compara prețurile practicate de către acestea un preț de transfer utilizat de societățile din cadrul grupului.

Prețurile de transfer sunt determinate conform metodelor alese, iar societățile comparabile independente se vor alege pe baza analizei funcționale. Așadar, societățile comparabile trebuie să îndeplinească funcții similare și să își asume riscuri asemănătoare cu societatea al cărei preț de transfer este testat în sensul determinării faptului dacă este sau nu la nivelul prețului de piață.

După selectarea entităților comparabile se va calcula un interval de valori ale prețurilor practicate de aceste societăți. Dacă prețul de transfer practicat de societatea testată se situează în acest interval atunci se poate considera că prețul de transfer respectă principiul valorii de piață, iar rezultatele societăților implicate în tranzacție nu au fost manipulate prin utilizarea mecanismului de prețuri de transfer.

În caz contrar, se consideră că prețul de transfer nu respectă principiul valorii de piață. Dacă această situație este descoperită de către autoritățile fiscale, acestea vor realiza ajustări ale prețurilor de transfer ce vor avea ca efect modificarea rezultatelor ce vor fi taxate, precum și o dublă impunere a rezultatelor.

Dubla impunere a rezultatelor unui grup de întreprinderi

Pentru o mai bună înțelegere a aspectului privind dubla impunere vom porni de la următorul exemplu (dezvoltat pornind de la aplicație publicată de Adrian Luca în 2009):

Să presupunem că filială din România, din exemplul anterior, face obiectul unui control din partea autorităților. În urma acestui control, autoritățile consideră că prețul autoturismelor vândute către persoana afiliată din Bulgaria nu reflectă valoarea de piață pentru astfel de autoturisme și ca urmare decid o ajustare, în sensul creșterii prețului de vânzare cu 1.500 de euro.

Impactul acestei ajustări asupra rezultatului filialei din România este prezentat mai jos.

Tabelul 2: Dubla impunere a rezultatelor unui grup de întreprinderi

-EUR-

	Filiala România – înainte de ajustare-	Filiala România – după ajustare-	Filiala Bulgaria
Venituri din vânzări	4.500	6.000	7.500
Costuri	(4.000)	(4.000)	(4.500)
Rezultat	500	2.000	3.000

În urma ajustării prețului de vânzare de la 4.500 la 6.000 EUR, rezultatul filialei din România crește de la 500 la 2.000 EUR, 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 3.500 EUR (500+3.000), după ajustare acest profit este de 5.000 EUR (2.000+3.000), grupul găsindu-se în situația de a impozita profitul aferent sumei de 1.500 EUR 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 filialei din Bulgaria cu suma de 1.500 EUR), astfel încât grupul să nu fie impozitat de două ori pentru același profit. Conform Codului de Procedură Fiscală, acest lucru se poate realiza prin inițierea unei proceduri amiabile care reprezintă o modalitate prin care 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. Procedura amiabilă se aplică doar dacă între cele două state există o convenție de evitare a dublei impunerii, iar de cele mai multe ori nu se finalizează cu o soluție agreată de toată părțile.

4.2. Metode de determinare a prețurilor de transfer

Alegerea metodei de determinare a prețurilor de transfer joacă un rol foarte important în impozitarea rezultatelor grupurilor de întreprinderi.

Aceste metode determină dacă rezultatul obținut de un grup de societăți a fost împărțit în mod corect între societățile membre ale grupului.

Conform art.11 din Normele Metodologice de aplicare a Codului Fiscal (care urmează prevederile Ghidului OCDE), la estimarea prețului de piață al tranzacțiilor se poate utiliza una dintre următoarele metode:

- a) metoda comparării prețurilor;
- b) metoda cost-plus;
- c) metoda prețului de revânzare;
- d) orice altă metodă recunoscută în liniile directe privind prețurile de transfer, emise de OCDE (metoda marjei nete și metoda împărțirii profitului).

4.2.1. Metoda comparării prețurilor

Conform art. 11, pct.25 din Normele metodologice ale Codului Fiscal, metoda comparării prețurilor presupune determinarea prețului de piață prin compararea prețurilor practicate de către societățile dintr-un grup cu prețurile practicate de alte entități independente (care nu fac parte dintr-un grup).

Această metodă se poate aplica numai atunci când sunt vândute produse sau servicii similare în cantități comparabile. 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.

Atât legislația națională cât și principiile prețurilor de transfer enunțate în Ghidul OCDE identifică două metode prin care poate fi realizată compararea prețurilor:

- (i) compararea internă a prețurilor – această metodă poate fi aplicată atunci când una dintre societățile memebre ale grupului și care participă la tranzacția al cărei preț de piață este analizat, încheie o tranzacție similară, în condiții comparabile cu o societate independentă (care nu face parte din grup).
- (ii) compararea externă a prețurilor – metoda se folosește atunci când este posibilă determinarea din surse publice a prețurilor plătite pentru tranzacții similare care implică produse/servicii desfășurate între persoane independente.

Metoda comparării prețurilor este folosită de cele mai multe ori pentru stabilirea prețului de transfer aferent comisioanelor, redevențelor și dobânzilor practicate între societățile afiliate.

Pentru o mai bună înțelegere a modului de determinare a prețurilor de transfer, prin aplicarea metodei comparării prețurilor, se va porni de la exemplul următor:

Production S.R.L. și Distribution S.R.L. sunt două societăți ce fac parte din grupul Alfa. Societatea Production are ca obiect de activitate producția de echipament sportiv, în timp ce societatea Distribution este distribuitor pentru echipamentul sportiv produs de societatea Production.

Production vinde 100 mingii de fotbal către Distribution la prețul de 10 u.m./buc. În același timp, societatea Production vinde 50 de mingii de fotbal către un distribuitor independent la prețul de 11 u.m./buc. Singura diferență între cele două tranzacții este reprezentată de cantitatea vândută.

Politica comercială a societății Production menționează acordarea unui discount de 10% pentru vânzări mai mari de 70 unități. În acest caz, vânzările de mingii către distribuitorul independent reprezintă o comparabilă internă pe care poate fi folosită pentru a testa valoarea de piață a tranzacției desfășurate între societățile grupului Alfa.

Pentru a îndeplini condițiile de comparabilitate cerute de metoda comparării prețurilor este important să facem ajustarea pentru diferența referitoare la volumul de mingii vândute către cei doi distribuitori (respectiv să aplicăm discountul de 10% la prețul de vânzare către distribuitorul independent, 11 u.m. și să comparăm rezultatul obținut cu prețul de transfer dintre Production și Distribution). În urma efectuării acestei ajustări, putem afirma că prețul de transfer de 10 u.m. între cele două persoane afiliate este la valoarea de piață.

4.2.2. Metoda cost-plus

Conform acestei metode prețul de piață este determinat pornind de la costul înregistrat de producătorul bunurilor sau prestatorul serviciilor la care se adaugă o marjă de profit. Prețul de transfer respectă principiul prețului de piață dacă marja de profit aplicată este la valoarea de piață.

Ca și în cazul metodei comparării prețurilor, aplicarea metodei cost-plus se poate realiza prin utilizarea unor comparabile interne sau externe.

Compararea internă se poate aplica atunci când sunt vândute produse/ prestate servicii atât către o societate afiliată, cât și către o societate independentă. În această situație se va compara marja de profit obținută din tranzacția încheiată cu societatea afiliată cu marja de profit obținută din tranzacția încheiată cu societatea independentă.

Compararea externă presupune ca marja de profit să se determine în baza unui studiu de benchmark (studiu de piață) efectuat pe un eșantion de societăți independente care îndeplinesc aceleași funcții și își asumă aceleași riscuri ca și societățile testate din cadrul grupului.

Metoda cost-plus se concentrează pe circumstanțele în care are loc o tranzacție și nu impune ca produsele să fie identice, însă este de preferat ca produsele să fie din aceeași categorie.

Pentru aplicarea acestei metode este necesară definirea categoriilor de cheltuieli care vor intra în baza de costuri. În situația în care societățile independente au o altă bază de cost, diferită de societățile testate din cadrul grupului, metoda cost-plus nu poate fi aplicată.

„Un alt aspect important îl reprezintă tratamentele contabile diferite aplicate de către persoanele afiliate și cele independente. În unele cazuri, din cauza tratamentului diferit pe care societățile îl aplică la nivelul costurilor, afectând astfel marja de profit, poate fi necesar, pentru comparabilitate și abordare consecventă, să se țină cont de anumite cheltuieli operaționale. În asemenea circumstanțe, metoda cost-plus tinde să utilizeze o marjă netă a profitului, mai degrabă decât o marja brută, care înseamnă în fapt utilizarea metodei marjei nete a profitului folosind un indicator de profit bazat pe metodologia cost-plus.

Situațiile financiare pregătite conform reglementărilor contabile românești prezintă cheltuielile după natura lor și nu după destinație și nu permit realizarea unei separări între costul mărfurilor vândute/costul serviciilor prestate și celelalte cheltuieli operaționale ale societăților comparabile. Astfel, dacă nu există comparabile interne, aplicarea metodei cost-plus devine dificilă” (Luca, 2009, p.23).

Aplicarea metodei cost-plus poate fi ilustrată prin următorul exemplu:

Societatea Production produce 2 tipuri de mingi de fotbal: mingi categoria A și mingi categoria B. Costul de producție al unei mingi categoria A este de 2 u.m., iar costul de producție al unei mingi categoria B este de 4 u.m. Mingile categoria B sunt vândute către societatea din grup Distribution la prețul de 6 u.m. Mingile categoria A sunt vândute către un distribuitor independent la prețul de 3 u.m., celelalte condiții ale tranzacției fiind similare cu cele ale tranzacției dintre Production și Distribution.

În scopul testării valorii de piață a prețului de transfer (6 u.m.) practicat de Production și Distribution se va compara marja brută de profit realizată în cadrul tranzacției dintre Production și distribuitorul independent cu marja brută de profit realizată în cadrul tranzacției desfășurate între Production și Distribution.

Marja brută de profit se calculează conform următoarei formule:

$$\text{Marja brută de profit} = \frac{\text{Vânzări} - \text{Costul bunurilor vândute}}{\text{Costul bunurilor vândute}} * 100$$

Așadar, marja brută de profit realizată în cadrul tranzacției dintre Production și distribuitorul independent este de 50% (adică $(3-2)/2*100$), iar marja de profit peste costuri realizată în cadrul tranzacției desfășurată între Production și Distribution este tot de 50% (adică $(6-4)/4*100$).

În urma aceste analize se poate concluziona că prețul de transfer de 6 u.m. practicat de Production și Distribution este la valoarea de piață.

4.2.3. Metoda prețului de revânzare

Metoda prețului de revânzare presupune determinarea valorii de piață pornind de la prețul cu care un produs achiziționat de la o societate din grup este revândut unui terț (prețul de revânzare). Astfel, din acest preț se scade marja brută din vânzări obținută în urma revânzării produsului, diferența reprezentând prețul de transfer la care bunurile au fost tranzacționate între societățile din grup. Dacă marja brută din vânzări respectă principiul valorii de piață, atunci și prețul la care bunurile sunt transferate între societățile grupului sunt la nivelul pieței.

La fel ca și în cazul celorlalte două metode (metoda comparării prețurilor și metoda cost-plus), aplicarea metodei prețului de revânzare se poate realiza prin utilizarea unor comparabile interne sau externe.

Această metodă se utilizează pentru analiza activităților de distribuție atunci când compania care îndeplinește funcția de distribuție nu realizează modificări substanțiale asupra produsului înainte de a-l revinde.

În cadrul metodei prețului de revânzare nu se impune comparabilitatea produselor ca o condiție esențială, însă se impune un grad mare de comparabilitate în ceea ce privește funcțiile îndeplinite și riscurile asumate de către societăți.

„Situatiile financiare românești prezintă cheltuielile în funcție de natura acestora și nu în funcție de destinația lor ceea ce conduce la imposibilitatea de a distinge între costul bunurilor vândute și alte cheltuieli operaționale ale comparabilelor. Astfel, dacă nu există comparabile interne, aplicarea metodei prețului de revânzare devine foarte dificilă” (Luca, 2009, p.24).

Pentru a evidenția modul de aplicare al metodei prețului de revânzare se va porni de la următorul exemplu:

Societatea Distribution achiziționează, în scopul revânzării, pantofi sport de la societatea Production la prețul de 50 u.m. Ulterior, pantofii sunt vânduți către societăți independente la prețul de 70 u.m.

Datorită faptului că nici Distribution nu achiziționează pantofi sport de la alte societăți independente și nici Production nu vinde pantofii sport către societăți independente, se poate afirma ca nu există comparabile interne pentru a testa valoarea de piață a marjei brute din vânzări obținute de Distribution.

În urma unui studiu de piață s-a constatat că există distribuitori independenți (care nu fac parte dintr-un grup) care îndeplinesc aceleași funcții și își asumă aceleași riscuri ca și societatea Distribution, și care practică o marjă brută de vânzări de 10%.

Pentru a testa valoarea de piață a prețului de transfer (adică a prețului la care pantofii au fost achiziționați de Distribution de la Production) se va diminua prețul de revânzare de 70 u.m. cu marja brută de vânzări obținută de distribuitori independenți (adică $70 - 10\% = 63$).

Așadar, se poate afirma că prețul de transfer de 50 u.m. dintre Distribution și Production nu respectă principiul valorii de piață.

4.2.4. Metoda marjei nete

Metoda marjei nete funcționează într-un mod similar metodei cost-plus și metodei prețului de revânzare singura diferență fiind că metoda marjei nete analizează marje nete de profitabilitate, pe când celelalte două metode analizează marjele brute.

Metoda marjei nete este cel mai des folosită datorită disponibilității datelor financiare necesare pentru analiza prețurilor de transfer. Această metodă presupune compararea marjei nete a societății testate cu marjele nete obținute de către această societate din tranzacții cu societăți independente sau cu marjele nete obținute de societăți independente care îndeplinesc funcții și își asumă riscuri similare cu societatea testată.

„În funcție de profilul funcțional și de risc al persoanei afiliate testate se va alege un indicator financiar. Cei mai utilizați indicatori financiari pentru a testa valoarea de piață a tranzacțiilor desfășurate între societățile din grup sunt: marja netă din vânzări (se folosește în cazul distribuitorilor), rata de rentabilitate a activelor (se folosește în cazul producătorilor), marja de profit asupra costurilor (se folosește în cazul producătorilor sau prestatorilor de servicii)” (Luca, 2009, p.25).

Marja netă din vânzări, rata de rentabilitate a activelor și marja de profit asupra costurilor se determină conform următoarelor formule:

$$\text{Marja netă din vânzări (OM)} = \frac{\text{Profit Operațional}}{\text{Cifra de afaceri}} * 100$$

$$\text{Rata de rentabilitate a activelor (ROA)} = \frac{\text{Profit Operațional}}{\text{Active operaționale}} * 100$$

$$\text{Marja de profit asupra costurilor (NCP)} = \frac{\text{Profit Operațional}}{\text{Costuri operaționale}} * 100$$

4.2.5. Metoda împărțirii profitului

Conform art. 11, pct.30 din Normele metodologice ale Codului Fiscal, 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 a 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”.

5. CONCLUZII

Dezvoltarea economică și dezvoltarea pieței financiare au determinat apariția grupurilor de întreprinderi, fapt ce a determinat reglementarea modului în care rezultatele obținute în cadrul unui grup sunt împărțite între societățile membre ale grupului.

La nivelul României, fiecare societate a unui grup este tratată în mod individual, în sensul că rezultatul fiscal, și respectiv impozitul pe profit sunt stabilite separat, pentru fiecare societate în parte. Cu toate că Codul Fiscal oferă avantaje grupurilor de întreprinderi în ceea ce privește regimul dividendelor, dobânzilor și tranzacțiilor titlurilor de participare, prețurile de transfer reprezintă o amenințare pentru autoritățile fiscale, întrucât prin intermediul acestora grupurile își pot manipula rezultatele cu scopul reducerii impozitului pe profitul global.

Conform literaturii de specialitate fenomenul de manipulare a rezultatelor prin intermediul prețurilor de transfer ar putea fi oprit prin adoptarea unei legislații care să permită consolidarea fiscală a rezultatelor la nivel de grup.

Cu toate că la nivelul României nu a fost implementată o astfel de legislație, pași importanți în direcția combaterii fenomenului de utilizare a prețurilor de transfer pentru manipularea rezultatelor au fost făcuți, companiile multinaționale din România putându-se confrunta cu riscul ajustării rezultatului fiscal ca urmare a investigării prețurilor de transfer practicate.

BIBLIOGRAFIE

Cărți

- Pătroi, D. (2010) *Prețurile de transfer: între optimizare fiscală și evaziune transfrontalieră*, București: Ed. C.H. Beck
- Deju, M. (2013) *Contabilitate consolidată*, Bacău: Ed. Alma Mater

Articole

- Bartelsman, E. J., Beetsma, R. M. W. J. (2009) „Why pay more? Corporate tax avoidance through transfer pricing in OECD countries”, *Tinbergen Institute Discussion Paper*
- Canri, C. (2005), „Do government regulations prevent transfer pricing manipulations?”, *International Business & Economics Research Journal*, vol. 4
- Clausing, K. A. (2000) „The impact of transfer pricing on intrafirm trade”, *University of Chicago Press*
- Davies, R. (2013) “Tariff-induced Transfer Pricing and the CCCTB”, *UCD Centre for economic research*, working paper series 2013
- Eden, L., Smith A. R. (2001) „Not at Arm’s length: a guide to Transfer Pricing Resources”, *Journal of Business & Finance Librarian Ship*, vol. 6 (4)
- Hyde, C. E., Chongwoo, C. (2005) „Keeping Two Sets of Books: The Relationship Between Tax and Incentive Transfer Prices”, *Journal of Economics, Management and Strategy*, March, vol. 14
- Kazuki, O. (2013) “Who participates in corporate income tax consolidation? Evidence from Japan”, *Crawford School of Public Policy*
- Lalić, S., Dragičević, B. (2014) „Maximizing profit after taxation by effects of transfer prices”, *Proceedings of the Faculty of Economics in East Sarajevo*, nr. 9
- Luca, A. (2009) „Prețurile de transfer pe înțelesul tuturor”, *Consultantul fiscal*, martie 2009
- Luca, A. (2009) „Prețurile de transfer – metode de stabilire”, *Consultantul fiscal*, iunie 2009
- Păun, C. (2014) „Fiscalizarea pierderilor în structuri de tip Grup în Uniunea Europeană”, *Curierul Fiscal*, nr. 5/2014
- Peralta, C., Xavier, W., Tanguy van Ypersele (2006) „Should Countries Control International Profit Shifting?” *Journal of International Economics*
- Sansing, S. (2014) "International Transfer Pricing", *Foundations and Trends® in Accounting*, vol. 9, no. 1

Baza legislativă

- IAS 24 „Prezentarea informațiilor privind părțile afiliate”
- IFRS 10 „Situatii financiare consolidate”
- Legea nr. 571/2003 privind Codul Fiscal și Normele Metodologice de aplicare
- Legea societăților comerciale nr. 31/ 1990 republicată, cu modificările și completările ulterioare
- Ministerul Finanțelor Publice: Ordinul nr. 1802/ 29 decembrie 2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate
- O.G. nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală
- Ordinul 222/2008 privind conținutul dosarului prețurilor de transfer

Web

- http://europa.eu/rapid/press-release_MEMO-11-171_ro.htm
- PricewaterhouseCoopers “Worldwide tax summaries- Corporate taxes 2014/ 2015”, disponibil on- line la <http://www.pwc.com/gx/en/tax/corporate-tax/worldwide-tax-summaries/assets/pwc-worldwide-tax-summaries-corporate-2014-15.pdf>

Teză doctorat

- Popa, C.M. (2011) “Grupurile de societăți și regimul lor juridic”, Teză de doctorat