Dosarul prețurilor de transfer trebuie temeinic fundamentat. Dacă totuși greșesc, mai pot contribuabilii face ceva după ce l-au prezentat echipei de control?

Autori:

- ***Daniela Dinu, Director, PwC România***
- ***Mihail Boian, Partener, D&B David și Baias***

Jurisprudența recentă a Înaltei Curți de Casație și Justiție (ÎCCJ) invalidează anumite practici nelegale ale ANAF des întâlnite în inspecțiile de prețuri de transfer. În esență, ÎCCJ a statuat că modificarea sau înlocuirea studiilor de comparabilitate întocmite în mod legal și complet de contribuabili este nelegală, iar organele fiscale nu sunt îndreptățite să refacă un dosar al prețurilor de transfer corect întocmit. Am prezentat soluția ÎCCJ în acest articol.

Astfel, dincolo de aspecte de ordin formal pe care trebuie să le bifeze un dosar al prețurilor de transfer, fundamentarea temeinică a analizei de comparabilitate este esențială pentru efectuarea unui dosar care să fie apoi susținut într-o manieră credibilă și justificată în fața echipei de inspecție fiscală.

Totuși, ce se întâmplă dacă contribuabilul greșește și își întemeiază analiza pe date și informații eronate sau dacă acestea, deși corect identificate, au fost în mod greșit interpretate și reflectate în cuprinsul dosarelor de prețuri

de transfer pe care acesta le-a transmis echipei de inspecție fiscală? Mai are contribuabilul la îndemână instrumente de corecție sau ajustarea de prețuri de transfer este ca și realizată?

Trebuie spus, în primul rând, că, într-un asemenea scenariu, suntem deja pe tărâmul răului deja înfăptuit, acesta fiind și motivul pentru care, în mod cert, accentul trebuie să cadă pe diligența maximă a contribuabililor în pregătirea analizelor de comparabilitate înainte de începerea inspecțiilor fiscale.

Totuși, chiar și într-o asemenea ipoteză, legea procedurală fiscală oferă o serie de soluții pentru a iniția discuții cu echipa de inspecție fiscală și a determina într-o manieră corectă nivelul prețurilor de transfer practicate în tranzacțiile intra-grup.

Astfel, într-un caz întâlnit în practica recentă, compania supusă inspecției fiscale a pus la dispoziția organelor de control documentația de prețuri de transfer completă, inclusiv studiul de comparabilitate întocmit ținând cont de criteriile calitative și cantitative relevante prin raportare la profilul său funcțional si de risc. Compania a întocmit o analiză a funcțiilor, riscurilor și activelor ca parte a tranzacțiilor intra-grup, evidențiind faptic și documentar că acesta a acționat în perioada analizată ca un simplu procesator/prestator de servicii de fabricație.

În urma analizării dosarului prețurilor de transfer, organele fiscale nu au criticat în vreun fel studiul de comparabilitate pregătit de companie, ci au adus însă la cunoștința acesteia

că este necesară reîncadrarea profilului funcțional în producător pe bază de contract. A fost păstrată metoda folosită de contribuabil, respectiv metoda marjei nete, dar și folosirea indicatorului de profitabilitate luat în considerare pentru studiile de analiză comparativă, respectiv rata rentabilității costurilor din exploatare totale. În același timp, odată reîncadrat profilul funcțional, organele fiscale au procedat la ajustarea indicatorului de profitabilitate al companiei, prin includerea unor cheltuieli din categoria cheltuielile de exploatare, apreciind că societatea a majorat artificial profitul din exploatare aferent activității derulate în beneficiul entităților sale afiliate, pentru a se încadra în intervalul intercuartilic de piață. O atare analiză a condus la un nivel considerabil de ajustări de prețuri de transfer care a fost comunicat de echipa de inspecție fiscală în timpul controlului.

Aceste constatări preliminare ale echipei de inspecție fiscală au determinat compania să reviziteze dosarul prețurilor de transfer întocmit și, dincolo de aspectele ce țin de recalificarea profilului funcțional, compania a semnalat necesitatea refacerii studiului de comparabilitate în vederea reflectării noului profil funcțional de producător pe bază de contract/la comandă.

Aceasta, întrucât studiul de comparabilitate inițial pregătit de contribuabil nu mai reflectă nivelul de profitabilitate specific unei companii independente implicate în activități de producție contractată, care ar fi devenit relevante după reîncadrarea profilului funcțional.

Din perspectivă tehnică, reîncadrarea profilului funcțional și de risc trebuie urmată în mod obligatoriu de ajustarea corespunzătoare a analizei economice, în speță, a studiului de comparabilitate realizat cu scopul de a determina nivelul de piață al remunerației aferente. Aceasta, deoarece strategia de căutare utilizată într-un astfel de studiu, respectiv criteriile de selecție cantitative și calitative utilizate sunt direct corelate cu profilul funcțional și de risc al părții testate, ele având rolul de a identifica un set de comparabile independente cu un profil funcțional și de risc cât mai apropiat de cel al părții testate. Astfel, pentru a reflecta într-o manieră justă și corectă o potențială reîncadrare de profil funcțional și de risc din partea organelor fiscale, acestea trebuie să reflecte consistent respectivă abordare și în zona analizei economice.

Din această perspectivă, societatea a procedat la efectuarea unui nou studiu de comparabilitate, prin aplicarea unor filtre cantitative și calitative relevante și suficiente pentru identificarea unor producători pe bază de contract, pe care apoi l-a prezentat echipei de inspecție fiscală în vederea stabilirii corecte a situației de fapt în cadrul inspecției fiscale, odată cu evaluarea impactului modificării premisei inițiale referitoare la profilul funcțional reîncadrat pe calea proiectului de raport de inspecție fiscală.

Ca urmare a acestor noi argumente și explicații aduse de contribuabil, echipa de inspecție fiscală a sesizat, într-o manieră corectă și în linie cu rolul activ ce caracterizează activitatea inspecției fiscale, necesitatea adaptării și ajustării corespunzătoare a studiului de comparabilitate prezentat inițial de contribuabil, astfel încât, ca urmare a refacerii acestuia în vederea determinării nivelului prețului

de piață, au fost stabilite prin actul final de impunere ajustări de prețuri de transfer semnificativ mai mici în sarcina contribuabilului.

Speța de mai sus este dovada cât se poate de clară că, și în materia prețurilor de transfer, greșelile contribuabililor, chiar dacă ar trebui evitate, nu ar trebui să se transforme într-o formă de sancționare a acestora, într-o aplicare corectă și conformă a principiului bunei colaborări dintre contribuabili și organele fiscale, dar și a principiului legalității care guvernează administrarea fiscală. Astfel, chiar și atunci când identifică o eroare, inspectorii fiscali trebuie să parcurgă în mod consistent și complet pașii prevăzuți de lege pentru a o corecta și evidența în mod corespunzător impactul propriilor constatări asupra restului analizei de comparabilitate și a valorii ajustării finale de prețuri de transfer, cum ar fi în prezenta speță – reîncadrarea profilului funcțional. O importanță deosebită o reprezintă, desigur, și momentul identificării greșelii, caracterul ei și, mai ales, coordonarea pașilor de urmat pentru îndreptarea acesteia într-o manieră transparentă și cu implicarea și concursul echipei de inspecție fiscală care, în definitiv, este cea care decide cu privire la respectarea principiului valorii de piață în cadrul controlului fiscal.