



COMISSÃO EUROPEIA

Bruxelas, 19.9.2012
COM(2012) 516 final

**COMUNICAÇÃO DA COMISSÃO AO PARLAMENTO EUROPEU, AO CONSELHO
E AO COMITÉ ECONÓMICO E SOCIAL EUROPEU**

**sobre os trabalhos efetuados pelo Fórum Conjunto da UE em matéria de Preços de
Transferência**

entre julho de 2010 e junho de 2012 e propostas conexas:

- 1. Relatório sobre as pequenas e médias empresas e os preços de transferência e**
- 2. Relatório sobre os Acordos de Partilha de Custos relativos a serviços que não geram
Bens Incorpóreos (BI)**

**COMUNICAÇÃO DA COMISSÃO AO PARLAMENTO EUROPEU, AO CONSELHO
E AO COMITÉ ECONÓMICO E SOCIAL EUROPEU**

**sobre os trabalhos efetuados pelo Fórum Conjunto da UE em matéria de Preços de
Transferência**

entre julho de 2010 e junho de 2012 e propostas conexas:

- 1. Relatório sobre as pequenas e médias empresas e os preços de transferência e**
- 2. Relatório sobre os Acordos de Partilha de Custos relativos a serviços que não geram
Bens Incorpóreos (BI)**

1. INTRODUÇÃO

É comumente reconhecido que a globalização crescente causa problemas de ordem prática, tanto às empresas multinacionais como às administrações fiscais, no âmbito da fixação dos preços das transações transnacionais entre empresas associadas, para efeitos fiscais. A abordagem adotada pelos Estados-Membros da União Europeia (UE) para avaliar corretamente o preço dessas transações assenta no princípio da plena concorrência¹, que, por sua vez, se baseia numa comparação entre as condições aplicadas por empresas associadas e as condições que seriam aplicadas entre empresas independentes.

Porém, existem divergências entre as administrações fiscais e entre estas e as empresas no que respeita à interpretação e aplicação desse princípio. Tais divergências podem ser fonte de incerteza e de custos acrescidos e conduzir a uma eventual dupla tributação, ou mesmo à ausência de tributação. Estas situações têm um impacto negativo no bom funcionamento do mercado interno.

A fim de abordar este problema, em outubro de 2002, a Comissão criou o Fórum Conjunto da UE em matéria de Preços de Transferência (FCPT)², um grupo de peritos encarregado de encontrar soluções pragmáticas para os problemas decorrentes da aplicação do princípio da plena concorrência, sobretudo na UE. Em 2011, o mandato do FCPT foi renovado e prorrogado até 31 de março de 2015, através de uma decisão da Comissão³.

A presente comunicação dá conta dos trabalhos realizados pelo FCPT entre julho de 2010 e junho de 2012 e formula conclusões sobre o trabalho futuro deste grupo de peritos.

2. RESUMO DAS ACTIVIDADES DO FÓRUM CONJUNTO DA UE EM MATÉRIA DE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA

Entre julho de 2010 e junho de 2012, o FCPT reuniu-se seis vezes. Foram concluídos relatórios pormenorizados sobre dois temas. Um dos relatórios aborda considerações específicas em matéria de preços de transferência para as pequenas e médias empresas na UE e o outro um acordo específico intragrupos, denominado acordo de partilha de custos. Realizaram-se igualmente exercícios de acompanhamento destinados a determinar o nível de execução de iniciativas anteriores do FCPT. Após a renovação do seu mandato, o Fórum adotou, em junho de 2011, um regulamento interno atualizado e um novo programa de trabalho para 2011-2015. Durante o período considerado na presente comunicação, iniciaram-se debates, não concluídos

¹ O princípio da livre concorrência está consagrado no artigo 9.º do Modelo de Convenção Fiscal da Organização de Cooperação e de Desenvolvimento Económicos (OCDE). A OCDE estabeleceu também orientações relativas aos preços de transferência destinadas às empresas multinacionais e às administrações fiscais (*Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations*).

² Comunicação da Comissão ao Conselho, ao Parlamento Europeu e ao Comité Económico e Social: «Para um mercado interno sem obstáculos fiscais – Estratégia destinada a proporcionar às empresas uma matéria coletável consolidada do imposto sobre as sociedades para as suas atividades a nível da UE» COM(2001) 582 final de 23.10.2001, p. 21.

³ Decisão 2011/C 24/03, de 25 de Janeiro de 2011 (JO C 24, 26.1.2011, p. 3-4).

até à data, sobre as seguintes questões inscritas no programa de trabalho: avaliação dos riscos em matéria de preços de transferência, problemas relacionados com a dupla tributação resultante de ajustamentos secundários e ajustamentos compensatórios de final do exercício. Nas suas próximas reuniões, o FCPT prosseguirá a análise destas questões a par do seu trabalho de acompanhamento.

2.1. Conclusões do FCPT sobre as pequenas e médias empresas e os preços de transferência

Uma característica geral dos preços de transferência é a carga administrativa que estes acarretam para os contribuintes e as administrações fiscais. As pequenas e médias empresas (PME) fazem face a dificuldades específicas, devido à sua falta de conhecimentos e de experiência relativamente a esta matéria, bem como de recursos disponíveis. As administrações fiscais também enfrentam desafios nas suas relações com as PME, uma vez que devem aplicar a sua política fiscal segundo o princípio da equidade, tendo em conta os recursos de que dispõem e considerações de tipo custos-benefícios, por um lado, e procurando evitar cargas administrativas desnecessárias, bem como conflitos fiscais inúteis para as PME e entre as próprias administrações fiscais, por outro.

Consciente do papel central desempenhado pelas PME na economia da UE, o FCPT esforçou-se por analisar os desafios existentes e apresentar propostas para melhorar – na ótica dos preços de transferência – o ambiente em que operam as PME. Embora, na sua grande maioria, as PME não sejam afetadas pela questão dos preços de transferência, em termos absolutos, o número de empresas envolvidas pode ser bastante elevado.

O relatório apresenta várias recomendações para um tratamento mais uniforme da problemática ligada às exigências específicas impostas às PME no contexto dos preços de transferência. Aborda as diferentes etapas em que a questão do cumprimento dos preços de transferência é colocada às PME.

No que diz respeito à definição de PME, o relatório precisa que o seu objetivo não é chegar a acordo sobre uma definição comum de PME para efeitos fiscais. No entanto, sugere aos Estados-Membros que tenham em consideração os critérios já utilizados na Recomendação da Comissão 2003/361/CE⁴ (montante total do balanço, volume de negócios, número de trabalhadores) na escolha de uma eventual definição de PME.

No que respeita à conformidade com as regras em matéria de preços de transferência, o relatório apresenta as melhores práticas e indica orientações relativamente a pré-auditorias, auditorias e resolução de litígios. Incentiva os Estados-Membros a adotarem uma abordagem baseada no princípio da proporcionalidade ao analisarem as necessidades das PME, as exigências das administrações fiscais e a capacidade das PME de dar resposta a essas exigências.

Para a fase de pré-auditoria, o relatório recomenda a criação de um ponto de informação acessível às PME e o aumento da sensibilização destas empresas relativamente aos procedimentos que lhes permitam obter antecipadamente alguma segurança jurídica. Além disso, convida os Estados-Membros a elaborar medidas de

⁴

Recomendação da Comissão, de 6 de maio de 2003, relativa à definição de micro, pequenas e médias empresas, JO L 124 de 20.5.2003, p. 36.

simplificação que permitam reduzir a carga que a conformidade representa para as PME. Para a fase de auditoria, o relatório recomenda que se estudem soluções pragmáticas inspiradas em experiências de outros Estados-Membros e em anteriores relatórios do FCPT. Caso as PME sejam auditadas, devem ser objeto de tratamento adequado. No domínio da resolução de litígios, o relatório recomenda, por um lado, incentivar a resolução célere de litígios de valor reduzido das PME e, por outro, explorar e aplicar o contacto direto entre auditores no âmbito dos procedimentos de acordo mútuo (PAM) e da denominada Convenção de Arbitragem (CA)⁵.

Em conclusão, o relatório reconhece as necessidades específicas das PME em matéria de conformidade das regras relativas aos preços de transferência. Acrescenta que as suas conclusões e recomendações se baseiam numa aplicação flexível do princípio da proporcionalidade. Caberá ao FCPT acompanhar os efeitos das medidas preconizadas pelo relatório e aplicadas pelos Estados-Membros nas suas relações com as PME.

2.2. Conclusões do FCPT sobre os Acordos de Partilha de Custos relativos a Serviços que não geram Bens Incorpóreos (BI)

Os Acordos de Partilha de Custos (APC) relativos a serviços são normalmente utilizados como um meio rentável para as empresas multinacionais desenvolverem as atividades do grupo. Uma empresa pode decidir utilizar um APC por várias razões, por exemplo: economia de escala, partilha de riscos, de competências ou de recursos. A fim de evitar uma duplicação do trabalho atualmente desenvolvido pela OCDE em matéria de preços de transferência dos bens incorpóreos, o trabalho do FCPT centra-se nos APC relativos aos serviços que não geram bens incorpóreos (BI).

Em primeiro lugar, o relatório debruça-se sobre os diferentes conceitos subjacentes aos APC e aos serviços intragrupo (SIG). Foca principalmente a forma mais adequada de um examinador determinar se o princípio da plena concorrência foi aplicado aos APC relativos aos serviços que não geram bens incorpóreos.

Para o efeito, o relatório apresenta os critérios gerais para apurar se o princípio da plena concorrência foi aplicado no contexto dos APC. Fornece igualmente uma lista dos elementos de informação que deverão satisfazer as exigências da maioria dos examinadores ao estabelecerem a eventual conformidade de um APC com o princípio da plena concorrência.

Certos aspetos são abordados mais especificamente, como, por exemplo, a análise dos benefícios esperados, as chaves de repartição que podem ser utilizadas para determinar a contribuição de cada participante, os métodos de medição das contribuições em espécie, o tratamento dos casos em que os custos referidos são os previstos inicialmente no orçamento, em vez dos que foram efetivamente suportados, bem como a eventual aplicação das normas contabilísticas geralmente utilizadas em todo o grupo.

A importância do relatório sobre os APC relativos aos serviços que não geram bens incorpóreos é potenciada pelo facto de complementar as orientações existentes relativas aos serviços intragrupo de baixo valor acrescentado (orientações do FCPT

⁵

Convenção relativa à eliminação da dupla tributação em caso de correção de lucros entre empresas associadas, JO L 225 de 20.8.1990, p. 10.

relativas aos serviços intragrupo) e completar os trabalhos do FCPT sobre os serviços intragrupo.

O relatório conclui que a conformidade com as suas recomendações, na maior parte dos casos inscritas no âmbito das suas competências, simplificará a avaliação e permitirá às administrações fiscais aceitar mais facilmente que o princípio da plena concorrência foi efetivamente aplicado. O FCPT assegurará o acompanhamento regular dos efeitos produzidos por estas orientações.

2.3. Atualização dos pontos inscritos no programa de trabalho

Durante o período abrangido pelo presente relatório, o Fórum abordou as questões pendentes do anterior programa de trabalho para 2007-2011 e adotou, em junho de 2011, o novo programa de trabalho para 2011-2015, que constitui a base do trabalho atualmente desenvolvido pelo FCPT. Entre julho de 2010 e junho de 2011, as atividades do FCPT referem-se especialmente às PME e aos preços de transferência. O Fórum adotou o relatório sobre esta questão, em março de 2011⁶.

Transitado do anterior programa de trabalho, o primeiro ponto do programa de trabalho para 2011-2015 foi o desenvolvimento de uma abordagem comum em relação aos APC. Este projeto, que abrange os acordos de partilha de custos relativos a serviços não geradores de bens incorpóreos, foi concluído com êxito em junho de 2012⁷.

No que respeita à avaliação dos riscos, elemento importante da política desenvolvida em matéria de preços de transferência, que permite tanto às administrações fiscais como aos contribuintes otimizar a utilização dos seus recursos limitados, as apresentações efetuadas por vários membros do Fórum (provenientes tanto dos Estados-Membros como do setor privado) servirão de base para trabalhos futuros. O grupo analisará as melhores práticas, a fim de tomar uma decisão sobre o potencial âmbito de aplicação das orientações da UE a este respeito.

No que se refere à aceitação dos ajustamentos compensatórios/ de final de exercício, existem diferentes práticas na UE. Um questionário foi lançado em 2011 e terminado em 2012. Esta panorâmica constitui já a execução de uma parte do programa de trabalho. O FCPT examinará, além disso, se é possível criar, na UE, uma abordagem comum sobre os ajustamentos compensatórios.

Em alguns Estados-Membros, o ajustamento dos preços de transferência é acompanhado de um ajustamento suplementar. Estes ajustamentos ditos «secundários» podem originar uma dupla tributação e, por essa razão, foram introduzidos no programa de trabalho do FCPT. Um questionário foi lançado em 2011 e terminado em 2012. Embora esta situação constitua já a execução de uma parte do programa de trabalho, o FCPT está atualmente a analisar as consequências dos ajustamentos secundários na UE para propor soluções destinadas a melhorar a situação presente, tanto no que diz respeito a uma potencial dupla tributação como no que se refere a alguns aspetos práticos da sua aplicação.

⁶ Apêndice I

⁷ Apêndice II

2.4. Atividades de acompanhamento

O FCPT deve assegurar, de modo contínuo, o acompanhamento e a gestão da aplicação efetiva das suas realizações, tarefa levada a cabo através da elaboração tanto de relatórios estatísticos anuais como de relatórios específicos. Os relatórios são a seguir examinados pelos serviços da Comissão e pelo FCPT para identificar domínios em que este último poderia desenvolver um trabalho complementar.

Os relatórios estatísticos relativos a processos pendentes no âmbito da Convenção de Arbitragem (CA) e a acordos prévios sobre preços de transferência (APP) são preparados e avaliados anualmente. O formato desses relatórios estatísticos foi melhorado e será objeto de nova revisão no futuro. Foram elaboradas orientações suplementares para preenchimento do questionário anual relativo aos APP.

Tendo em atenção que a criação do FCPT data de há 10 anos, as suas realizações serão objeto de um exercício de acompanhamento mais vasto. Os códigos de conduta sobre a aplicação efetiva da CA e sobre a documentação dos preços de transferência na UE, as diretrizes APP na União Europeia, bem como as orientações relativas aos serviços intragrupo de baixo valor acrescentado serão revistos conjuntamente. Este exercício visa avaliar a eficácia global da aplicação das recomendações do FCPT aprovadas pelos Estados-Membros e refletir sobre o modo como podem ser introduzidas melhorias.

3. CONCLUSÕES DA COMISSÃO

A Comissão continua a considerar que o grupo de peritos do FCPT representa um recurso muito útil para a abordagem das questões relacionadas com os preços de transferência e para a definição de soluções pragmáticas neste domínio.

Em especial, a Comissão verifica que o relatório sobre as pequenas e médias empresas e os preços de transferência, bem como o relatório sobre os APC relativos aos serviços que não geram bens incorpóreos tratam as principais tarefas identificadas pela Comissão aquando da criação do FCPT, nomeadamente, conseguir uma aplicação mais uniforme das regras relativas aos preços de transferência na União Europeia.

A Comissão subscreve inteiramente as conclusões e as sugestões dos relatórios anexos: no apêndice I, «Relatório sobre as pequenas e médias empresas e os preços de transferência», e, no apêndice II, «Relatório sobre os APC relativos aos serviços que não geram bens incorpóreos (BI)».

A Comissão convida o Conselho a subscrever o relatório sobre as pequenas e médias empresas e os preços de transferência e convida os Estados-Membros a adotar, no âmbito da legislação ou das normas administrativas nacionais, práticas que se coadunem com as abordagens e os aspetos processuais contidos no relatório.

A Comissão convida o Conselho a subscrever o relatório sobre os APC relativa aos serviços não geradores de bens incorpóreos (BI) e convida os Estados-Membros a transpor rapidamente para a legislação ou para as normas administrativas nacionais as recomendações neles incluídas.

A Comissão considera que um acompanhamento periódico futuro para avaliar em que medida as conclusões e recomendações dos relatórios são aplicadas e funcionam

na prática fornecerá um *feedback* útil para, se for caso disso, decidir da necessidade de uma atualização.

Neste contexto, a Comissão incentiva o FCPT a prosseguir a sua atividade de acompanhamento e aguarda os resultados dos trabalhos em curso do FCPT sobre a avaliação dos riscos, os ajustamentos secundários e os ajustamentos compensatórios/de final do exercício.

APÊNDICE I
RELATÓRIO SOBRE AS PEQUENAS E MÉDIAS EMPRESAS E OS PREÇOS DE
TRANSFERÊNCIA

I. Introdução

1. No âmbito do programa de trabalho que adotou, o Fórum Conjunto em matéria de Preços de Transferência (FCPT) analisou o impacto dos preços de transferência sobre as pequenas e médias empresas (PME). Os documentos de reflexão do FCPT sobre este trabalho podem ser consultados no sítio Web da DG Fiscalidade e União Aduaneira, que inclui as contribuições da Federação Europeia de Contabilistas e da Confederação Fiscal Europeia. O presente relatório é o resultado desse trabalho.

II. Contexto

2. Existem cerca de 23 milhões de PME na UE, que representam 99,8 % de todas as empresas europeias. Cerca de 5 % das PME estão associadas a outras empresas, pelo que a questão dos preços de transferência é pertinente⁸. Estes dados mostram que, apesar de a questão dos preços de transferência não afetar a grande maioria das PME, em termos absolutos, o número de empresas envolvidas pode ser muito elevado. Todavia, sempre que têm que lidar com a questão dos preços de transferência, as PME enfrentam dificuldades, devido à sua falta de conhecimentos e de experiência neste domínio, bem como de recursos disponíveis. Estas mesmas dificuldades, que podem dissuadir as empresas de se lançar em operações comerciais transfronteiras intragrupo, também podem explicar o facto de o volume das atividades intragrupo desenvolvidas a nível internacional pelas PME ser pouco elevado.
3. As administrações fiscais também enfrentam desafios nas suas relações com as PME, uma vez que devem aplicar a sua política fiscal segundo o princípio da equidade, tendo em conta os recursos de que dispõem e considerações de tipo custos-benefícios, por um lado, procurando evitar uma carga administrativa desnecessária, bem como conflitos fiscais inúteis para as PME e entre as próprias administrações fiscais, por outro. Na UE, não existe uma definição comum de PME para efeitos fiscais em geral ou especificamente aplicável aos preços de transferência, nem tratamento comum para este tipo de empresas.
4. No que respeita aos preços de transferência, algumas administrações fiscais já adotaram medidas específicas para as PME, que podem, genericamente, ser agrupadas nas seguintes categorias: abordagem política global ou ações administrativas específicas. Um exemplo de uma abordagem política é a da proporcionalidade. Esta abordagem articula-se em torno do justo equilíbrio entre as exigências em matéria de conformidade e os recursos de que dispõem as PME para responder a essas exigências. Um exemplo de uma medida administrativa é a maior simplificação das exigências em matéria de documentação relativa aos preços de

⁸ Relatório anual de 2009 sobre as PME europeias (http://ec.europa.eu/enterprise/policies/sme/facts-figures-analysis/performance-review/files/supporting-documents/2009/annual-report_en.pdf, página 15).

transferência para as PME face às exigências que recaem sobre as empresas que não são PME.

5. As empresas multinacionais consideram que as suas atividades e as das PME são frequentemente complementares nas operações comerciais na UE, havendo um interesse direto e recíproco de cada um destes tipos de empresas no funcionamento eficaz do outro. Contudo, as empresas que não são PME também pretendem manter uma situação de concorrência leal e não ser prejudicadas pelas respostas das administrações fiscais às necessidades específicas das PME.
6. O setor empresarial reconhece que questões como os custos ligados ao tempo dedicado à gestão e aos consultores fiscais podem impedir as PME de aceder a serviços de peritos.
7. Nos seus relatórios sobre a documentação dos preços de transferência e as orientações relativas aos acordos prévios sobre os preços de transferência (APP), o FCPT reconhece que é necessário demonstrar flexibilidade ao tratar a questão das PME e dos preços de transferência. O relatório sobre a documentação evoca a necessidade de aplicar um «critério de razoabilidade» e as orientações relativas aos acordos prévios sobre os preços de transferência (APP) destinadas a «facilitar o acesso», nos casos em que estejam envolvidas PME.

III. Definição de PME

8. Uma definição comum de PME para efeitos de fixação dos preços de transferência acordados seria um ponto de partida para simplificar a aplicação dos resultados e das recomendações do presente relatório. Embora a Recomendação 2003/361/CE⁹ proponha uma definição de PME, esta não é geralmente utilizada pelas administrações fiscais para efeitos da tributação direta. O FCPT formulou as observações que a seguir são expostas sobre a utilização de uma definição.
9. Para os Estados-Membros mais pequenos, o facto de aplicarem uma definição específica de PME poderá implicar que mesmo as empresas nacionais/grupos de grande dimensão sejam classificados como PME. Por conseguinte, há que dedicar especial atenção à definição de PME a aplicar.
10. Uma abordagem centrada numa definição pode influenciar o comportamento das PME, desencorajando-as de desenvolverem a sua atividade e, assim, eventualmente ultrapassarem um determinado limiar, o que teria potencialmente como consequência multiplicar os seus custos e carga administrativa, fazendo com que perdessem medidas de incentivo.
11. Do mesmo modo, algumas administrações fiscais consideram que uma definição demasiado rígida das PME ao nível da UE não tem suficientemente em conta a composição da matéria coletável determinada por uma administração fiscal específica. Se, por exemplo, em aplicação de uma definição comum, uma grande percentagem da matéria coletável de um Estado-Membro for constituída por PME, as eventuais questões colocadas podem diferir das que existiriam se as PME representassem uma parte minoritária da matéria coletável.

12. As definições de PME a que as administrações fiscais recorrem presentemente, tanto para os impostos diretos em geral como, mais especificamente, para os preços de transferência, «utilizam» frequentemente partes da definição consagrada na Recomendação 2003/361/CE. Os critérios usados na UE incluem o seguinte: montante do balanço, volume de negócios e número de trabalhadores; valor das transações individuais ou cumuladas. Estes critérios são por vezes combinados com disposições antiabuso . Podem eventualmente ser aplicados numa base consolidada, ou seja, a nível do grupo. No caso de uma administração fiscal não publicar qualquer definição de PME – quer para efeitos de uma definição geral, quer para os preços de transferência especificamente –, a Comissão é convidada a considerar a possibilidade de aplicar critérios de utilização comum.
13. Segundo opinião expressa pelo Fórum, seria útil reunir, num único lugar, uma descrição das definições das PME estabelecidas pelas administrações fiscais da UE, atualmente em vigor, tanto para efeitos da fiscalidade direta em geral, como em matéria de preços de transferência, ou no que se refere a ambas as situações¹⁰.

Recomendações:

R1. Se uma administração fiscal da UE está a considerar adotar uma definição de PME para efeitos de tributação direta ou—especificamente para os preços de transferência, recomenda-se que analise a possibilidade de recorrer a critérios já utilizados na UE. Este tipo de abordagem contribuirá igualmente para reduzir os casos de assimetria de tratamento, resultantes de definições divergentes das PME.

R2. Os critérios recomendados atualmente utilizados são os seguintes: montante do balanço, volume de negócios e número de trabalhadores; valor das transações individuais ou cumuladas. Recomenda-se que o conjunto destes critérios seja medido numa base consolidada, ou seja, ao nível do grupo.

R3. As definições atualmente utilizadas pelos Estados-Membros deverão ser reagrupadas num só lugar e atualizadas regularmente¹¹.

R4. Recomenda-se uma definição fiscal comum de PME à escala da UE, o que proporcionaria um ponto de partida consensual para a aplicação das conclusões e recomendações do presente relatório; não é, contudo, realista a concretização de um acordo sobre esta questão num futuro previsível

IV. PME: Conformidade e preços de transferência

14. Na UE, a conformidade dos preços de transferência pressupõe o respeito do princípio da plena concorrência, em conformidade com o artigo 9.º do Modelo de Convenção Fiscal da Organização de Cooperação e Desenvolvimento Económicos (OCDE). O princípio da plena concorrência, aplica-se a todas as empresas multinacionais, independentemente da sua dimensão. Todavia, para as PME, poderá ser mais difícil respeitar este princípio. Esta dificuldade é explicitamente reconhecida em vários

¹⁰ Ver DOC: JTPF/001/ANNEX/2011/EN.

¹¹ Ver DOC: JTPF/001/ANNEX/2011/EN.

pontos dos Princípios da OCDE aplicáveis em matéria de preços de transferência. Por exemplo, o ponto 3.80 contém uma observação específica sobre os custos de conformidade suportados pelas PME. No ponto 3.83 do referido documento, a OCDE nota que, cada vez mais, as questões relativas aos preços de transferência dizem respeito às pequenas e médias empresas, assistindo-se à multiplicação do número de operações transfronteiras. Embora o princípio da plena concorrência seja aplicado da mesma forma às pequenas e médias empresas e às transações, pode ser apropriado adotar soluções pragmáticas para encontrar uma resposta razoável para cada caso de preços de transferência.

15. O presente relatório procura determinar quais as melhores práticas e orientações com base na atividade realizada atualmente em matéria de cumprimento. Para este efeito, seria útil considerar as atividades de pré-auditoria, auditoria e de resolução de litígios. Estas categorias têm um caráter geral, pelo que são inevitáveis algumas sobreposições entre elas.
16. Um tema recorrente nas administrações fiscais é o de que a abordagem para as PME deve ser proporcional às exigências das administrações fiscais e à capacidade de as PME responderem a essas exigências. O FCPT apoia o princípio da proporcionalidade como uma abordagem sólida para responder às necessidades das PME. Além disso, refere que uma abordagem baseada no princípio da proporcionalidade é conforme com o comentário do capítulo IV e V dos Princípios da OCDE.

Recomendação:

R5. O FCPT preconiza uma abordagem baseada no princípio da proporcionalidade; esta abordagem é particularmente adequada para encontrar um equilíbrio entre a necessidade de a administração fiscal aplicar de forma equitativa as regras relativas aos preços de transferência e a carga que tal possa implicar para as PME quando cumpram as referidas regras.

Pré-auditoria

17. As administrações fiscais e os contribuintes pretendem, respetivamente, cobrar e pagar atempadamente o montante justo do imposto. Para que os contribuintes e as administrações fiscais possam cumprir voluntariamente as regras em vigor – o que constitui a forma de conformidade mais eficiente em termos de custos – o meio sem dúvida mais eficaz consiste na pré-auditoria. A fim de melhor alcançar este objetivo é desejável uma boa comunicação, bem como a disponibilização e compreensão da informação pertinente, complementadas por um aconselhamento técnico facilmente acessível. Se estes diferentes elementos interagirem corretamente, haverá uma repercussão direta no nível de cumprimento voluntário das regras e na correspondente carga a suportar.

Administração fiscal e comunicação com as PME

18. Cada vez mais, se reconhece a nível internacional¹² que o reforço da relação entre a administração fiscal e as empresas contribuintes, mediante o estabelecimento de um diálogo permanente e independente de uma auditoria, é benéfico para ambas as partes. Os intercâmbios serão menos conflituosos e promover-se-á uma maior e melhor compreensão dos pontos de vista de ambas as partes. No caso de ser lançada uma auditoria, cada uma das partes terá, desde o início, uma posição mais informada.
19. É particularmente difícil estabelecer uma rede de comunicação com as PME, nomeadamente devido ao facto de os respetivos recursos serem limitados. Os grupos representativos das PME facultam aos seus membros informações pertinentes sobre assuntos do seu interesse. Parece mais difícil estabelecer uma linha direta de comunicação com as PME mais destacadas. As administrações fiscais são incentivadas a procurar oportunidades de trabalhar com PME concretas, grupos seus representantes e consultores profissionais, com vista a criar ou reforçar uma rede de comunicação local com este tipo de empresas. Uma estratégia relativamente simples, por exemplo, consiste em organizar sessões de trabalho técnicas, como já acontece em algumas administrações fiscais. Várias PME são convidadas a participar para discutir e procurar respostas para os domínios problemáticos e identificar boas práticas. Esses encontros podem também ser utilizados para consultar as PME sobre iniciativas políticas em matéria de preços de transferência que a administração fiscal pretenda introduzir.

Acesso à informação

20. A amplitude e exaustividade das informações facultadas para ajudar as PME a respeitarem normas em matéria de preços de transferência varia consoante as administrações fiscais. Seria vantajoso que, tanto as empresas como as administrações fiscais pudessem aceder a essas informações. Atualmente, as indicações sobre onde podem ser encontradas essas informações estão incluídas no DOC: JTPF/001/ANNEX/2011/EN.
21. O FCPT propõe que as informações prestadas pelas administrações fiscais para elaboração do presente relatório sejam mantidas atualizadas. As administrações devem estudar a melhor forma de desenvolver um sistema de informações acessíveis às PME por via eletrónica, quer através de um sítio dedicado, quer como parte integrante de um sítio já existente. Esse ou esses sítios descreveriam pormenorizadamente as definições das PME – para efeitos gerais e/ou para os preços de transferência, bem como de qualquer outra legislação em matéria de preços de transferência para as PME, práticas administrativas ou material de formação. Além disso, poderiam ser igualmente fornecidos um ou mais endereços de contacto para obter mais esclarecimentos. Do mesmo modo, as páginas Web poderiam conter informações sobre questões ligadas às PME que não estivessem relacionadas com os preços de transferência. Uma lista dessas páginas Web será colocada no sítio Web do Fórum.

Formação

¹² O trabalho recente do Fórum da OCDE sobre a administração fiscal pode ser citado como um exemplo.

22. A possibilidade de elaborar um módulo de formação-tipo sobre os preços de transferência destinado às PME foi objeto de debate. A concretização dessa ideia exigiria a mobilização de uma parte importante dos recursos do Fórum. Por outro lado, é difícil saber exatamente se o material do FCPT teria algum valor acrescentado relativamente ao material produzido localmente¹³.

Segurança prévia em relação a uma transação em curso

23. Frequentemente, as PME procuram determinar, antes de efetuar uma transação, se esta é conforme com as regras em matéria de preços de transferência, mas nem sempre sabem como proceder para obter esta garantia.
24. O mecanismo geralmente utilizado em matéria de preços de transferência para responder a esta necessidade é um acordo prévio sobre os preços. O procedimento estabelece um conjunto de critérios adequados, acordados entre a administração fiscal e o contribuinte, destinados a fixar o preço de transferência de uma transação futura. No entanto, as regras relativas a um APC podem prever limiares de complexidade ou de despesas que tornem o procedimento inacessível ou, pelo menos, menos acessível para as PME. Tal como é referido nos pontos 4.158 e 4.163 dos Princípios da OCDE aplicáveis em matéria de preços de transferência, o procedimento dos APP pode, pela sua natureza, restringir, de facto, a sua acessibilidade aos contribuintes de grande envergadura. A limitação da acessibilidade dos APP aos contribuintes de grande envergadura pode suscitar questões em termos de igualdade e de uniformidade, uma vez que contribuintes em situações idênticas não devem ser tratados de modo diferente. Uma distribuição flexível dos recursos de análise das administrações fiscais pode obviar a estas preocupações. Pode igualmente ser necessário que as administrações fiscais considerem a possibilidade de adotarem um processo simplificado destinado aos pequenos contribuintes. As administrações fiscais, ao avaliarem os APP, devem procurar adaptar os seus níveis de averiguação à importância das transações internacionais em causa. O FCPT já tinha publicado algumas orientações sobre a melhor abordagem a adotar em matéria de acessibilidade: As administrações fiscais deverão utilizar o conhecimento que têm dos problemas com que se confrontam as PME para lhes facilitar o acesso aos APC, quando estes acordos sejam úteis para prevenir ou resolver litígios. Esta formulação visa incentivar uma abordagem flexível aquando da aceitação dos casos para um programa de APP.
25. Certas administrações fiscais propõem outras possibilidades para obtenção de alguma segurança relativamente ao tratamento fiscal. Pode ser formulado um parecer não vinculativo. Nesse caso, um especialista da administração fiscal emitirá um parecer sobre uma transação que poderá confirmar estar em causa um preço de transferência e reconhecer a adequação da metodologia proposta pela OCDE. Esta abordagem está aquém de um acordo sobre o preço de transferência efetivo. Poderia ser instaurado um sistema de aprovação ou recusa prévia que permitisse à administração fiscal emitir pareceres vinculativos. As mencionadas decisões de aprovação ou de recusa seriam emitidas antes do preenchimento da declaração de impostos em questão.

26. Entre as medidas de simplificação mais frequentes, foram identificadas as medidas destinadas às PME e às «pequenas transações».
27. Alguns observadores sugerem que a utilização de regimes de proteção constituirá não só uma medida de simplificação para as PME, como permitirá poupar recursos administrativos e reduzir os custos de conformidade.
28. A fim de melhorar a clareza e a transparência, tanto para as PME como para as administrações fiscais, recomenda-se que cada administração fiscal estabeleça quais os procedimentos disponíveis para obter antecipadamente alguma segurança em matéria de preços de transferência, como aceder a esses procedimentos e os resultados que podem ser esperados. As informações atualmente disponíveis estão incluídas no Doc.: JTPF/001/ANNEX/2011/EN.

Recomendações sobre a pré-auditoria:

R6. Para facilitar o cumprimento voluntário das obrigações, os Estados-Membros devem garantir que as PME tenham acesso a informações e a aconselhamento atualizado. Recomenda-se que cada Estado-Membro crie um sítio de informação acessível por via eletrónica, com as coordenadas das pessoas a contactar para obter outras informações. O sítio Web do FCPT deve incluir lista desses sítios, bem como as respetivas ligações de acesso.

R7. Os Estados-Membros e a comunidade empresarial devem aproveitar as oportunidades ao seu alcance para o desenvolvimento de relações construtivas com PME, a nível individual e os seus grupos representativos.

R8. Os Estados-Membros devem procurar incentivar a sensibilização das PME e a respetiva capacidade de aceder a procedimentos que lhes permitam obter alguma segurança antes da realização de uma transação ou da sua declaração para efeitos fiscais.

R9. Os Estados-Membros são convidados a desenvolver ativamente medidas de simplificação para reduzir a carga administrativa e os custos de conformidade em relação às PME.

Auditoria

29. Pelo menos um Estado-Membro considera que uma política que preveja isentar a maior parte das transações das suas PME da aplicação das regras em matéria de preços de transferência é uma resposta proporcionada. Esta abordagem, que apresenta vantagens evidentes a nível da economia de recursos e das garantias de que dispõem os contribuintes quanto ao tratamento que lhes será aplicado, traduzir-se-á eventualmente em alguns efeitos negativos sobre a matéria coletável do país que a aplica, cuja gravidade pode variar em função da amplitude das atividades desenvolvidas pelas PME nesse país. Contudo, pode verificar-se uma assimetria de tratamento, se as empresas associadas não beneficiarem dessas mesmas regras de isenção noutros Estados-Membros

30. Outros Estados-Membros seguem uma abordagem menos abrangente ao aplicarem o princípio da proporcionalidade. Tanto no âmbito do procedimento de auditoria como nos APP são adotadas medidas específicas que incluem: simplificação das exigências em matéria de documentação; comunicação oral das informações relevantes; redação pela administração fiscal de um estudo limitado sobre preços de transferência; assistência prestada pela administração fiscal ao contribuinte para preparar dados comparáveis; medidas especiais para os contratos a longo prazo. Podem ser consultadas informações mais pormenorizadas sobre estas medidas em vigor no documento com a referência DOC: JTPF/001/ANNEX/2011/EN.
31. O FCPT considera que a adesão ao princípio da proporcionalidade permite que as administrações fiscais disponham de um quadro geral suficientemente flexível para elaborarem as suas próprias medidas específicas. As administrações fiscais são incentivadas a analisar medidas já introduzidas por outras entidades e a refletir sobre a possibilidade de as incluírem nas suas próprias regras, se adequado.
32. Recomenda-se igualmente que as abordagens adotadas por um determinado procedimento possam produzir benefícios comparáveis noutro procedimento. Assim, uma administração fiscal fornecerá assistência no âmbito de um procedimento de APP através da elaboração de dados comparáveis ou de um relatório sobre a preços de transferência limitados para o contribuinte. Este tipo de assistência também seria útil no contexto de um procedimento de auditoria.
33. Do mesmo modo, as referências a anteriores relatórios do FCPT podem ser úteis a este respeito. Por exemplo, o relatório sobre os serviços intragrupo abordou a questão do processo de avaliação de um preço de plena concorrência. O relatório reconheceu que as considerações custo-benefício são particularmente adequadas nos casos de risco fiscal reduzido. Propõe que, nesses casos, seja dada particular atenção à obtenção de um equilíbrio entre os recursos disponíveis, os condicionalismos em matéria de conformidade e o eventual nível de ajustamento. É igualmente relevante o comentário do referido relatório no que respeita às Descrições e ao preço da plena concorrência. É conferida especial importância ao facto de, ao avaliar um preço de transferência, ser preferível recorrer a um mínimo em vez de um máximo de informações. Sugere-se que este mesmo raciocínio seja aplicável para avaliar os preços de transferência das PME.
34. A questão das sanções relacionadas com a documentação foi analisada. Haveria alguma incoerência se uma administração fiscal adotasse uma abordagem simplificada em relação às exigências de documentação em fase de pré-auditoria e, a seguir, aplicasse sanções por ausência de documentação adicional exigida apenas na sequência de uma auditoria, sempre que o contribuinte tivesse atuado de boa fé com base na abordagem simplificada e não estivesse em condições de poder facultar a documentação necessária.
35. Foi manifestado algum receio de que não sejam os funcionários experientes em matéria de preços de transferência das administrações fiscais a ocupar-se das questões ligadas aos preços de transferência das PME. Tal poderia conduzir a uma disparidade de tratamento entre as PME e as outras empresas. Algumas administrações adotam medidas estruturais para evitar os eventuais problemas decorrentes da afetação de funcionários menos experientes a tarefas ligadas com os preços de transferência das PME, por exemplo, através da criação de centros

especializados em PME que se debruçam sobre um vasto leque de casos, embora esse tratamento seja levado a cabo por uma equipa relativamente pequena de pessoas. Outras administrações aplicam sistemas de procedimento em que um grupo interno de especialistas analisa as auditorias efetuadas de modo a garantir a coerência. Recomenda-se que sejam tomadas em consideração estas duas abordagens.

Recomendações:

R10. Ao considerarem abordagens aplicáveis às auditorias das PME, os Estados-Membros são encorajados a terem em conta as medidas de simplificação já adotadas por outros e, sempre que possível, a introduzir medidas semelhantes no seu próprio território.

R11. Os anteriores relatórios do FCPT incluem informações úteis sobre a forma de abordar com pragmatismo as questões relativas aos preços de transferência. Os Estados-Membros são convidados a examinar os princípios estabelecidos nesses relatórios, a fim de determinar se podem aplicar-se da mesma forma no contexto presente.

R12. Seria inadequado cominar sanções ligadas à documentação por incumprimento de uma obrigação de facultar documentação não exigida em fase de pré-auditoria se o contribuinte tiver atuado de boa-fé com base na abordagem simplificada e não estiver em condições de fornecer os documentos exigidos.

R13. Os Estados-Membros devem procurar assegurar que, quando sejam objeto de uma auditoria para efeitos de fixação dos preços de transferência, as PME recebem o tratamento adequado. As análises levadas a cabo por grupos internos de especialistas ou a organização estrutural de recursos de auditoria constituem meios eficazes em termos de custos para atingir o referido objetivo.

Resolução de litígios

36. O ajustamento dos preços de transferência origina frequentemente uma potencial dupla tributação. É possível solicitar um abatimento para evitar a dupla tributação por força de uma convenção fiscal ou da designada Convenção de Arbitragem (CA)¹⁴, ou de ambos os instrumentos. Embora na escala dos abatimentos previstos, o nível do montante solicitado pelas PME seja geralmente reduzido o seu impacto sobre a atividade destas empresas é, muitas vezes, bastante elevado. Além disso, os prazos previstos para dar resposta aos pedidos de abatimento são frequentemente desproporcionados em relação à complexidade e aos montantes envolvidos num pedido.
37. Sugere-se que, ao tratarem os pedidos das PME provenientes quer dos seus próprios auditores quer de outros Estados-Membros, as autoridades fiscais exerçam melhor os seus poderes para resolver unilateralmente os casos de dupla tributação, quer em

¹⁴ Convenção relativa à eliminação da dupla tributação em caso de correção de lucros entre empresas associadas, JO L 225 de 20.8.1990, p. 10.

conformidade com o artigo 6.º, n.º 2, da Convenção de Arbitragem, quer por força das disposições previstas nas convenções de dupla tributação em conformidade com o artigo 9.º do modelo de Convenção Fiscal da OCDE.

38. Se um ajustamento relativo a uma transação não-complexa de relativo baixo valor monetário tiver efetivamente de respeitar a totalidade do procedimento amigável (PA) previsto nas convenções de dupla tributação ou o procedimento previsto na secção 3 da Convenção de Arbitragem, pode haver conveniência em aplicar um tratamento célere. O FCPT não precisa a tramitação deste tipo de procedimento, mas refere que provavelmente as autoridades competentes deverão aceitar trabalhar com prazos muito mais curtos do que aqueles que normalmente são aplicados a um ajustamento complexo, estando em causa um montante elevado. Neste caso, também poderiam ser igualmente aplicáveis os princípios expostos supra sobre a abordagem em matéria de conformidade. Por exemplo, a adoção de uma decisão tendo por base um mínimo de informações; uma abordagem flexível na forma como a informação é facultada; ou seja, a comunicação oral de informações relevantes, em vez de o fazer por escrito através de documentos formais de tomada de posição. Em alguns países, o procedimento acelerado poderá igualmente assentar, por exemplo, numa regra *de minimis*.
39. A necessidade de dispor de processos formais de resolução de litígios poderá eventualmente ser menos premente se os auditores das administrações fiscais em causa comunicarem diretamente entre si no âmbito do procedimento amigável, previsto nas convenções relativas à dupla tributação, ou dos procedimentos previstos pela CA, a fim de compreenderem melhor a lógica subjacente a um determinado ajustamento; esta comunicação não deve, contudo, infringir as regras relativas ao intercâmbio de informações. Estes contactos diretos podem ter lugar, nomeadamente, através de reuniões em que os respetivos auditores locais, na qualidade de autoridades competentes, debatam diretamente certos casos e cheguem a acordo em relação às soluções adequadas, eventualmente com uma participação limitada do pessoal estatutário da autoridade competente.

Recomendações:

R14. As autoridades fiscais são convidadas a exercerem os seus poderes para resolver unilateralmente os casos de dupla tributação ligados aos preços de transferência que afetem as PME.

R15. Os procedimentos acelerados de resolução de litígios são encorajados nos casos em que as PME solicitem um abatimento no âmbito da dupla tributação relativa a situações não complexas de baixo valor monetário.

R16. Seria conveniente que as administrações fiscais explorassem as possibilidades de adotar outras abordagens em matéria de resolução de litígios, designadamente sob a forma de contacto direto entre os auditores e através das regras *de minimis* no âmbito do procedimento amigável previsto nas convenções relativas à dupla tributação e dos procedimentos definidos na Convenção de Arbitragem.

V. CONCLUSÕES

40. O FCPT reconhece a situação específica das PME no que se refere à obrigação de respeitar as regras relativas aos preços de transferência. Observa que os Estados-Membros já puseram em prática várias medidas muito úteis para dar resposta a essas necessidades, pretendendo o presente relatório tirar partido dessas medidas.
41. As conclusões e as recomendações constantes do presente relatório baseiam-se na aplicação do princípio da proporcionalidade, que deve ser flexível. O relatório apresenta igualmente propostas sobre a forma como as PME podem ser identificadas, de modo a que as medidas preconizadas possam ser postas em prática com eficácia.
42. Se for caso disso, convirá ter em conta as necessidades específicas das PME no âmbito dos pontos que serão inscritos no futuro programa de trabalho do FCPT.
43. Os efeitos das medidas destinadas às PME, recomendadas pelo FCPT deverão ser objeto de um acompanhamento periódico.

APÊNDICE II
RELATÓRIO SOBRE OS ACORDOS DE PARTILHA DE CUSTOS RELATIVOS
AOS SERVIÇOS QUE NÃO GERAM BENS INCORPÓREOS (BI)

I. INTRODUÇÃO

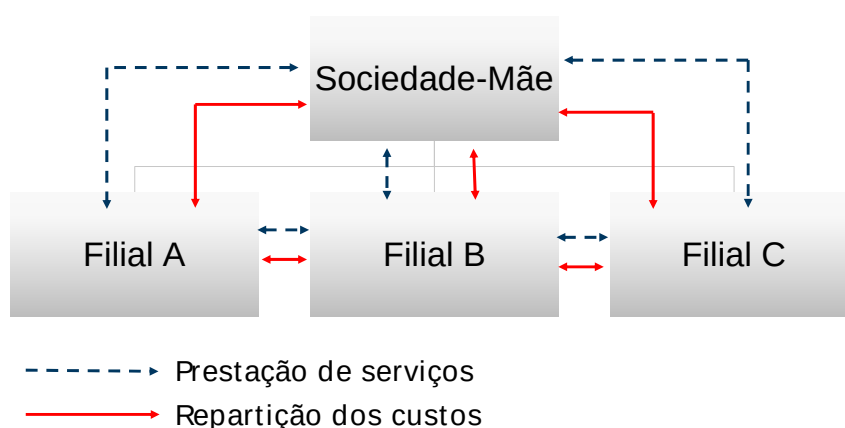
1. Os Acordos de Partilha de Custos (APC) são comumente utilizados pelas empresas multinacionais como meio de efetuar uma gestão ótima dos custos no âmbito das atividades do grupo. Uma empresa pode decidir utilizar um APC por várias razões, por exemplo: economia de escala, partilha de riscos, de competências ou de recursos.
2. O FCPT há muito que se vem debruçado sobre a questão dos APC, que já figurava no seu anterior programa de trabalho e que dele foi transferido, tendo, no âmbito do novo mandato, confirmado a sua anterior decisão de explorar as possibilidades de elaborar uma abordagem comum dos APC na UE, bem como o seu eventual âmbito de aplicação e desenvolvimento.
3. Os APC são objeto de um exame aprofundado no capítulo VIII dos Princípios da OCDE aplicáveis em matéria de preços de transferência (a seguir «Princípios da OCDE»), participando atualmente a OCDE num projeto sobre os preços de transferência dos bens incorpóreos. Para que não haja uma duplicação do trabalho da OCDE, o FCPT centra-se sobre os serviços que não geram bens incorpóreos (BI). O presente relatório deve ser encarado como complemento das orientações existentes e vem concluir os trabalhos do FCPT sobre os serviços intragrupo de baixo valor acrescentado (a seguir «orientações FCPT sobre os SI»).
4. O presente relatório incide sobre as questões mais difíceis de abordar por um «examinador» em termos práticos e propõe a melhor forma de as resolver. O termo examinador abrange tanto o contribuinte como a administração fiscal. O presente relatório assenta no pressuposto de que as empresas multinacionais e as administrações fiscais atuam de boa-fé e aderem inequivocamente aos princípios da OCDE. A tónica do relatório é, por conseguinte, definir os meios mais adequados de um examinador determinar se o princípio da plena concorrência foi aplicado aos APC relativos aos serviços que não geram bens incorpóreos.
5. Para a elaboração do presente documento foram tomados em consideração tanto os princípios da OCDE (sobretudo o capítulo VIII, mas também os capítulos VI e VII no que diz respeito à determinação do princípio da plena concorrência) como as orientações FCPT sobre os SI.

II. TERMINOLOGIA

6. Dado que poderão existir perspetivas diferentes sobre se é possível distinguir um APC sobre os serviços de um APC sobre os serviços intragrupo imputados diretamente ou através da criação de um agrupamento de custos, e sobre o modo como estabelecer tal distinção, o presente capítulo pretende estabelecer uma interpretação comum da terminologia utilizada; descreve o conceito de APC sobre os serviços, diferenciando-o do dos serviços intragrupo.

7. O APC é definido ao abrigo dos Princípios da OCDE, no ponto 8.3, como *um acordo-quadro entre empresas comerciais para partilhar os custos e os riscos do desenvolvimento, da produção ou da obtenção de bens, de serviços ou de direitos e determinar a natureza e o alcance dos interesses de cada um dos participantes nesses bens, serviços ou direitos. OAPC é um acordo contratual e não necessariamente uma entidade jurídica distinta ou um estabelecimento estável composto por todos os participantes. Num APC, a parte proporcional dos benefícios esperados do Acordo atribuídos a um participante corresponde à sua participação no total das contribuições para o Acordo, tendo em conta que a fixação dos preços de transferência não é uma ciência exata*
8. Esquema de um APC sobre os serviços:

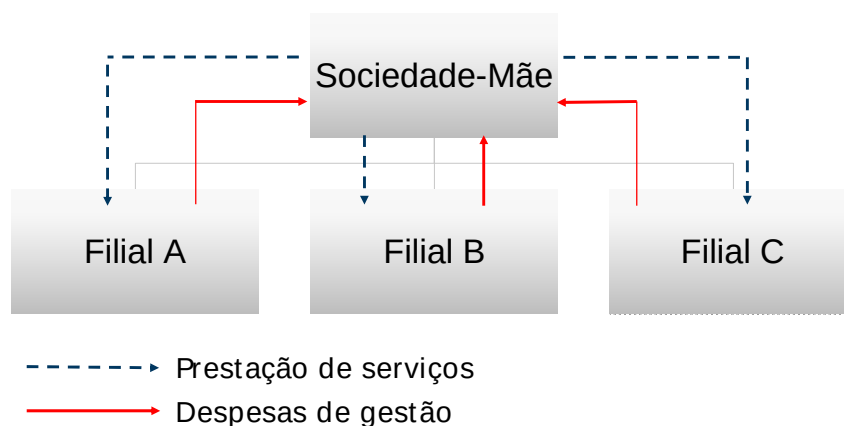
Acordo de Partilha de Custos



9. O conceito de serviços intragrupo é descrito no ponto 7.2 dos Princípios da OCDE: *quase todos os grupos multinacionais devem tomar as medidas necessárias para fornecer aos seus membros um amplo leque de serviços, nomeadamente de carácter administrativo, técnico, financeiro ou comercial e as despesas relativas à prestação desses serviços podem ser inicialmente suportadas pela empresa-mãe, por um membro do grupo especialmente designado («centro de serviços do grupo») ou por outro membro do grupo. O capítulo VII dos Princípios da OCDE fornece indicações sobre a forma de determinar se houve uma prestação efetiva dos serviços intragrupo, bem como sobre os mecanismos de imputação direta ou indireta e para definir em que circunstâncias os serviços podem ser imputados com base nos custos, ou se, e de que forma, foi considerado o princípio da plena concorrência, incluindo-se uma margem de lucro.*

10. Esquema relativo aos serviços intragrupo:

Serviços Intragrupo



11. Outra variante, ainda não explicitamente mencionada nos Princípios da OCDE, mas bastante habitual na prática consiste num acordo em que vários membros de um grupo multinacional agrupam os custos de determinados serviços e os faturam (direta ou indiretamente) a membros do grupo que beneficiem de tais serviços. Além disso, é também possível que alguns membros do grupo multinacional adotem um APC sobre serviços e que outros membros do grupo que nele não participem lhes prestem serviços. Um participante num APC pode também contratar uma entidade independente para levar a cabo a totalidade ou parte das suas atividades.
12. Na prática, é por vezes difícil fazer a distinção entre os serviços intragrupo (partilhados) – incluindo o agrupamento de custos – e os APC sobre serviços que não geram BI. O quadro apresentado a seguir destina-se a ajudar os examinadores a diferenciar ambos os conceitos.

APC sobre serviços que não geram BI	Serviços intragrupo
Acordo de partilha de custos, riscos e benefícios em que todos os participantes contribuem em numerário ou em espécie.	Os serviços intragrupo estão limitados ao fornecimento ou à aquisição de um serviço pelos membros do grupo de empresas multinacionais. O risco associado a prestação incorreta ou ineficaz do serviço é geralmente assumida pelo prestador de serviços.
No caso de os participantes aderirem a um	A rescisão do contrato de serviços ou o seu

APC ou cessarem a sua participação neste Acordo, as partes devem ser adaptadas/reequilibradas em conformidade com o princípio da plena concorrência.	alargamento a outros participantes não tem geralmente qualquer repercussão sobre os outros destinatários dos serviços.
Recomenda-se fortemente que os APC sejam celebrados por escrito, a fim de que as administrações fiscais os aceitem ou reconheçam. Em alguns Estados-Membros tal é obrigatório. Para o examinador analisar a execução/realização dos APC é importante um acordo escrito e/ou documentação adequada.	Na prática, nem sempre se dispõe de contratos formais. O acordo limita-se frequentemente à relação direta entre o prestador de serviços e o destinatário do serviço. Deverá ser possível demonstrar que, do ponto de vista do prestador, o serviço foi prestado e que, do ponto de vista do beneficiário, o serviço tem um valor económico ou comercial que reforça a sua posição comercial (secção VII.1 das orientações sobre os SI).
Como todos os participantes estão a contribuir para uma atividade comum, partilham custos e as contribuições refletem os benefícios esperados, o valor das contribuições é geralmente determinado com base nos custos.	O elemento do lucro faturado pelo prestador do serviço é, em princípio, um elemento essencial, dado que o referido prestador não partilha lucros com os destinatários.
A repartição dos custos baseia-se nos benefícios que cada participante espera retirar do APC.	A chave de repartição tem por base a medida em que cada empresa tenha solicitado/recebido ou tenha direito ao serviço em causa.

III. ÂMBITO DE APLICAÇÃO

13. Embora as orientações do FCPT sobre os SI se debrucem sobre os problemas que se colocam no caso de serviços de natureza administrativa acessórios à atividade económica do destinatário, o presente documento considera especificamente os casos em que um APC abrange todos os tipos de serviços intragrupo que não geram BI.
14. Não é possível, nem desejável estabelecer uma definição exaustiva dos serviços que podem ser objeto de um APC. Entre os serviços abrangidos pelo presente documento, inscrevem-se as seguintes atividades: tecnologia da informação (TI), logística, aquisições imobiliário, finanças, fiscalidade, recursos humanos, serviços de contabilidade, salários e faturação. Esta lista é meramente exemplificativa e não implica que, por nela ser incluído, um determinado serviço seja automaticamente abrangido pelo presente documento ou dele deva ser excluído.

IV. CARACTERÍSTICAS GERAIS: OS APC SÃO COMPATÍVEIS COM O PRINCÍPIO DA PLENA CONCORRÊNCIA?

15. Como princípio geral, os APC são conformes com o princípio da livre concorrência se as contribuições acordadas no seu âmbito corresponderem àquelas que teriam sido acordadas por empresas independentes em circunstâncias comparáveis, tendo em

conta os benefícios que razoavelmente esperam obter do Acordo e que incluem a partilha de custos e de riscos para satisfazer uma necessidade comum. A questão que deve colocar um examinador, ao abrigo do artigo 9.º do modelo de Convenção Fiscal da OCDE, é saber se um APC será executado com base no princípio da plena concorrência.

16. Segundo os Princípios da OCDE (ponto 9.163), as empresas multinacionais são livres de organizar as suas atividades da forma que considerem mais adequada. As administrações fiscais podem proceder, quando justificado, a ajustamentos dos preços de transferência, em conformidade com o disposto no artigo 9.º do Modelo de Convenção Fiscal da OCDE. Assim, uma empresa multinacional deve ter em conta todas as implicações (por exemplo, em matéria de assunção de riscos) de cada uma das soluções razoáveis disponíveis quando decide se os serviços prestados no interior do grupo serão imputados direta ou indiretamente, no âmbito de serviços intragrupo (incluindo os agrupamentos de custos), ou se considera mais adequado recorrer a um APC. Esta escolha não deverá resumir-se a um simples rótulo (ver igualmente o ponto 43, *infra*). Os factos relevantes deverão ser documentados, mas tal não deveria levar os examinadores a contestar a decisão da empresa, nem as razões subjacentes à escolha ou a pedir ao contribuinte que analise qual foi a melhor solução.

Um APC sobre serviços que não geram BI conforme com o princípio da plena concorrência deve ter as seguintes características:

- i) O acordo deve revestir-se de interesse para a empresa.
- ii) O conteúdo económico deve ser compatível com os termos do APC.
- iii) Os termos de um APC devem, regra geral, ser acordados antes do início da atividade.
- iv) Os termos de um APC devem ser conformes com o princípio da plena concorrência, tendo em conta as circunstâncias conhecidas ou razoavelmente previsíveis no momento da celebração do Acordo.
- v) Cada participante deve ter expectativas razoáveis de obter benefícios.
- vi) A contribuição do participante relativamente aos custos deve ser proporcional à sua parte dos benefícios esperados.
- vii) Deve ser possível avaliar quantitativamente ou qualitativamente a eficiência ou eficácia dos benefícios que razoavelmente se podem esperar.
- viii) A contribuição de cada participante pode ser efetuada em numerário ou em espécie e, por conseguinte, não é exigida a sua participação ativa. O nível de influência sobre a tomada de decisão varia consoante o tipo de APC, a experiência dos participantes e o montante dos custos imputados aos diferentes participantes.
- ix) Quando um serviço objeto de um APC é igualmente prestado ou recebido por empresas não participantes nesse acordo, o seu valor é determinado segundo o princípio da plena concorrência.
- x) No caso de os participantes aderirem ou abandonarem o APC, as partes devem ser adaptadas/reequilibradas em conformidade com o princípio da livre concorrência.

17. Pode acontecer que o resultado efetivo do APC não corresponda ao resultado esperado, porque, por exemplo, a contribuição de um participante é excessiva ou os benefícios decorrente da sua participação no APC são inadequados. Nesse caso, o examinador deve analisar as razões que justificam a referida diferença, antes de concluir se a contribuição proporcional de um participante foi correta ou incorretamente determinada ou se a avaliação dos seus benefícios proporcionais esperados foi correta ou incorretamente efetuada.
18. O examinador deve, além disso, preocupar-se em saber se a diferença é tão significativa que requer um ajustamento ou se, por ser considerada suficientemente pequena, é possível evitar qualquer ajustamento, tendo em conta que os Princípios da OCDE preveem que as administrações fiscais devem abster-se de fazer ajustamentos mínimos ou marginais. O examinador não deve perder de vista o facto de que qualquer alteração afetará os outros participantes, o que constitui igualmente um incentivo para se evitarem os pequenos ajustamentos.
19. Em alguns casos, pode resultar dos factos e das circunstâncias que a realidade de um Acordo seja diferente dos termos supostamente acordados pelos participantes (ponto 8.29 dos Princípios da OCDE). A decisão de um examinador deve ser sempre baseada nos factos e nas circunstâncias relativos a um Acordo específico durante um período de tempo suficiente, mas, de um modo geral, o examinador deve abster-se de realizar um ajustamento com referência a um único exercício. Um examinador deve ainda tomar em consideração que o princípio da plena concorrência, só por si, não implica que os benefícios esperados correspondem aos benefícios efetivos, e mesmo uma diferença sensível entre os benefícios efetivos e previstos não implica automaticamente que a projeção não foi concretizada segundo o princípio da plena concorrência. É de toda a conveniência que se evitem as análises retroativas.
20. Considerando o exposto no ponto anterior, a aplicação do princípio de plena concorrência poderá exigir um ajustamento da contribuição de um participante sob a forma de um pagamento compensatório se a situação for o resultado, por exemplo, de uma avaliação incorreta dos benefícios esperados. Noutros casos, não será considerada uma parte ou a totalidade das disposições do APC, por exemplo, quando os factos e as circunstâncias se afastem das condições acordadas no APC (pontos 8.30 a 8.26 dos Princípios da OCDE).
21. Os pagamentos compensatórios serão tratados como um custo adicional para o autor do pagamento e um reembolso dos custos para os destinatários.

V. INFORMAÇÃO CORROBORATIVA: DESCRIÇÃO RELATIVA AOS APC SOBRE OS SERVIÇOS QUE NÃO GERAM BI

22. Um examinador pode, à luz dos factos e circunstâncias de um caso, bem como da sua experiência e conhecimento de uma dada empresa multinacional, adotar abordagens diferentes ao solicitar o que considera ser informação corroborativa suficiente para confirmar que um APC cumpre o princípio da plena concorrência. Para se poder tomar uma decisão informada, é fundamental ter acesso a informações adequadas e de boa qualidade.
23. Na preparação ou avaliação de um APC, um examinador deve compreender e ter certezas sobre diversas questões fundamentais. A questão principal é a seguinte: «Os

resultados do Acordo são conformes com o princípio da plena concorrência?» Na maioria dos casos, esta questão pode ser respondida através de uma Descrição que inclua as informações solicitadas nos pontos 24 e 25 (*infra*)¹⁵.

24. O elemento-chave é, obviamente, o próprio acordo. Todas as partes num APC devam ter claras expectativas de benefícios mútuos. Uma parte independente não deve aderir a um acordo do tipo APC sem expectativas razoáveis de poder alcançar benefícios (ver ponto VI.1 *infra*). Em segundo lugar, o Acordo deve garantir que a atribuição das contribuições reflete os benefícios esperados por cada participante (ver VI.2 *infra*).
25. Como cada APC é diferente, o conteúdo exato e a extensão de uma Descrição podem variar, mas a lista apresentada a seguir deve responder às exigências da maioria dos examinadores. Se for caso disso, será sempre possível facultar documentação adicional.

i) Informações gerais sobre os APC:

- a) Explicação dos APC no contexto geral das atividades das empresas multinacionais, a fim de permitir compreender as motivações para a celebração do APC: política geral da empresa multinacional em matéria de preços de transferência, tipo de serviços abrangidos pelo APC, interesse económico mútuo dos participantes, competências e conhecimentos necessários, contribuições e riscos partilhados, etc.
- b) Lista dos participantes e repartição das responsabilidades e das tarefas ligadas à atividade do APC entre os participantes e as outras empresas.
- c) Orçamento do APC e duração prevista.

ii) Benefícios decorrentes do APC esperados

- d) Benefícios esperados por cada participante e forma como foram avaliados e refletidos no método de repartição (incluindo a metodologia e as projeções utilizadas).

iii) Contribuição para o APC

- e) Forma e valor das contribuições de cada participante e descrição pormenorizada do modo como o valor das contribuições iniciais e atuais é determinada.
- f) Uma descrição da norma contabilística utilizada e do modo como é aplicada uniformemente a todos os participantes para determinação das despesas e do valor das contribuições. Descrição dos custos diretos e indiretos incluídos no agrupamento de contribuições, datas de liquidação, métodos de pagamento e quaisquer ajustamentos inscritos no orçamento *versus* os ajustamentos reais.

¹⁵

O procedimento é semelhante ao contemplado na secção VI, pontos 21 a 25 das orientações do FCPT sobre os SI.

g) Informações sobre eventuais subvenções públicas ou incentivos fiscais ligados às contribuições dos participantes e respetivo impacto.

iv) Acompanhamento/ ajustamento dos APC

h) Informações sobre os pagamentos compensatórios, ou seja, as condições em que são devidos, modo como são calculados e data da sua exigibilidade.

i) Descrição das normas do grupo no que se refere a auditorias e como aplicável aos APC. Por exemplo, existência de salvaguardas para garantir a aplicação coerente de uma chave de repartição para um dado serviço, garantia de que os custos/serviços não são duplicados.

j) Modalidades de acompanhamento e atualização dos termos do APC.

k) Explicação de como os novos participantes são integrados nos APC e de como se considera terminada uma participação. Método a aplicar quando é necessário ajustar/reequilibrar as participações no APC.

v) Relações com outras entidades

l) Lista de outros membros do grupo ou das empresas independentes beneficiários de serviços abrangidos pelo APC. Descrição das tarifas que devem ser aplicadas e da chave ou chaves de repartição das contribuições entre os participantes.

26. As informações referidas supra podem ser facultadas e comunicadas de diversas formas, nomeadamente através de uma Descrição escrita especificamente prevista para o efeito. O importante é que o examinador compreenda o modo como o APC funciona na prática.

VI. ASPETOS ESPECÍFICOS

27. O presente capítulo aborda aspetos específicos relativamente aos quais os examinadores podem necessitar de orientações adicionais.

VI.1. Critério do «benefício esperado»

28. O critério do benefício esperado é um elemento essencial para a elaboração, o acompanhamento adequado e a avaliação de um APC. Servirá de base para avaliar se as contribuições dos participantes num APC são conformes com o princípio da plena concorrência e para justificar a chave de repartição.

29. Segundo o princípio da plena concorrência, a contribuição de um participante num APC deve ser coerente com os benefícios que este espera retirar dessa participação. Neste contexto, entende-se por «benefício» um aumento do valor económico ou comercial, tal como uma redução das despesas ou um aumento das receitas ou dos lucros. Também pode considerar-se que existe um benefício esperado quando é possível demonstrar que os lucros ou o rendimento podem ser mantidos ou que se podem evitar/reduzir os prejuízos. Note-se que o que distingue os SI dos APC, do

ponto de vista do critério do benefício esperado, é de que, no caso do APC, o examinador, além de verificar se os serviços em causa foram efetivamente prestados (exigência relativa aos serviços intragrupo), deve assegurar-se de que as contribuições são proporcionais aos benefícios que os participantes esperam obter como consequência da sua participação no APC.

30. É importante que o examinador esteja ciente que, do ponto de vista do participante, a contribuição corresponde aos benefícios esperados, em termos, por exemplo, de economias de escala ou de partilha dos riscos e de competências, e que o próprio participante teria pago ou prestado esse serviço. A chave de repartição dos custos utilizada deve refletir o benefício esperado pelo participante e o modo como tira partido do resultado do APC, respeitando o estabelecido no acordo.
31. O grau de certeza que exige um examinador para admitir que a prestação de um serviço abrangido por um APC cumpre o princípio da plena concorrência varia de caso para caso, em função dos resultados de uma avaliação dos riscos. Embora na maior parte dos casos, o benefício esperado para os respetivos participantes possa ser facilmente calculado a partir da demonstração adequada do benefício global do APC e da adequação da chave de repartição escolhida, haverá casos, em que poderá ser menos claro qual o benefício esperado para o indivíduo, que exigirão uma atenção acrescida do ponto de vista de cada participante. Adicionalmente e em função dos factos e das circunstâncias, os benefícios esperados podem igualmente ser avaliados diretamente ou seja, através de uma estimativa dos rendimentos adicionais que serão gerados ou dos custos que se poderão poupar, ou indiretamente, através da utilização de indicadores indiretos dos benefícios esperados, como o volume de negócios, o número de trabalhadores, os lucros brutos, etc.

VI.2. Contribuição de cada participante

32. A contribuição de cada participante deve corresponder à que teriam apresentado partes independentes em circunstâncias comparáveis. A avaliação das participações nos benefícios esperados é um dos elementos-chave dos APC, que constituirá a base para o cálculo das contribuições.
33. Frequentemente, as chaves de repartição são utilizadas para determinar o montante da contribuição de cada participante, embora o método de repartição possa basear-se na estimativa dos custos poupados por cada participante do Acordo. As orientações em matéria de seleção, justificação, aplicação, documentação e possíveis chaves de repartição constantes dos pontos 48 a 55 das orientações do FCPT sobre os SI aplicam-se igualmente no caso de APC sobre serviços que não geram BI.
34. O valor de cada contribuição deve corresponder ao valor que teriam aceite partes independentes em situações comparáveis. Não pode ser fornecido nenhum resultado específico que permita determinar as contribuições dos participantes em todas as situações, mas a questão deve ser resolvida caso a caso em conformidade com o funcionamento geral do princípio da plena concorrência. No que se refere aos APC em geral, os países têm utilizado tanto os custos como os preços de mercado para determinar o valor das contribuições para os APC segundo o princípio da plena concorrência (ponto 8.15 dos Princípios da OCDE). Todavia, para o tipo de APC considerados pelo presente documento, assume-se que, muitas vezes, existe uma pequena diferença entre a fixação do valor a preço de custo ou a preço de mercado,

pelo que se recomenda que, por razões práticas, as contribuições sejam avaliadas a preço de custo.

35. Como as contribuições são calculadas em função dos benefícios esperados, em geral, tal implica que inicialmente se baseiem nos custos orçamentados. No âmbito dos APC sobre os serviços, pode não haver qualquer diferença sensível entre os custos orçamentados e os custos reais e, conseqüentemente, ter algum interesse prático utilizar os custos reais para determinar a contribuição de cada participante. Todavia, quando se considerar necessário proceder a um ajustamento das contribuições para compensar a diferença entre os custos estimados e custos reais, este ajustamento deve em princípio ser efetuado retroativamente, ou seja, através do ajustamento dos custos orçamentais históricos. Salvo se a legislação nacional o proibir, pode ser oportuno, por razões práticas, proceder ao ajustamento previamente. Tal significa que se deve ter em conta o eventual ajustamento no ano seguinte se se considerar que não tem um impacto significativo. A questão de saber se é necessário ajustar as contribuições para ter em conta a diferença entre o preço de custo (quer se trate de custos previstos no orçamento quer de custos reais) e o preço de mercado¹⁶ a fim de determinar o valor das contribuições, é analisada no ponto 34.
36. Sobre os ajustamentos das contribuições, os princípios da OCDE recomendam a elaboração de um mapa discriminativo anual das despesas efetuadas durante a execução da atividade do APC, que definirá pormenorizadamente a forma como o valor das contribuições é determinado e de que modo os princípios contabilísticos são sistematicamente aplicados aos vários participantes para determinar as despesas e o valor das contribuições. Pode presumir-se que, quando existam terceiros que contribuam conjuntamente para um determinado projeto, também estes irão acordar uma norma comum sobre o modo de determinar as suas contribuições. Por razões práticas, recomenda-se, portanto, que as empresas multinacionais sejam autorizadas a recorrer às normas contabilísticas geralmente utilizadas em todo o grupo. Contudo, uma determinada administração fiscal tem o direito de requerer ajustamentos, designadamente no caso de se prever a persistência de diferenças significativas com as normas contabilísticas nacionais durante o período de vigência do APC.
37. As contribuições devem incluir todos os custos pertinentes ligados à aquisição, manutenção ou proteção dos benefícios decorrentes do Acordo. Um examinador precisa de poder compreender quais os custos considerados pertinentes (e que podem, por conseguinte, ser imputados). Em alguns casos, tal pode ser naturalmente concluído a partir do tipo de serviços abrangidos pelo APC, noutros, quando estejam em causa situações mais complexas, o acordo deve explicitar claramente quais os custos excluídos ou de que forma foram evitadas as potenciais duplicações de custos.
38. Um aspeto conexo é o tratamento dos incentivos fiscais e subsídios estatais, abordada no ponto 8.17 dos Princípios da OCDE. A questão essencial é saber se os custos que recaem sobre o APC devem incluir exclusivamente os custos reais, após dedução dos benefícios fiscais e dos auxílios estatais. *Em que circunstâncias, e até que ponto, este tipo de poupança deve ser tomada em consideração para determinar o valor da contribuição do participante depende de como teriam procedido empresas independentes em condições comparáveis.*

¹⁶

O ponto 8.15 dos Princípios da OCDE refere-se à avaliação das contribuições ao preço de mercado.

VI.3. Benefícios previstos e benefícios efetivos

39. Como os APC se baseiam em benefícios esperados, por vezes, devido à duração prolongada do Acordo, as partes independentes preveem uma cláusula contratual que permite comparar regularmente os benefícios esperados com os benefícios efetivos e considerar uma eventual adaptação das contribuições no futuro.
40. Estas duas considerações levam a questionar se as contribuições podem ser adaptadas à situação real e se tal deve ser considerado como aplicação do princípio da plena concorrência ou apreciação retroativamente indevida.
41. O APC deve ser analisado na perspetiva das hipóteses relativas aos lucros futuros, que assentam nas condições económicas e comerciais existentes ou razoavelmente previsíveis no momento em que o acordo é celebrado. Por conseguinte, se um examinador considerar que as projeções dos lucros são razoáveis, os acontecimentos posteriores com incidência nas projeções iniciais não devem conduzir a um ajustamento retroativo das contribuições.
42. Dado que acontecimentos ou circunstâncias imprevistos ou imprevisíveis podem influenciar as hipóteses iniciais relativas aos lucros, o examinador deve considerar se, nesses casos, as partes independentes teriam procedido a um ajustamento ou uma renegociação do Acordo.

VI.4. Participação num APC

43. A principal característica de um APC é a de que as contribuições dos participantes correspondem aos benefícios que cada um desses participantes espera obter da sua participação no Acordo. Se tiver obtido os seus benefícios esperados exclusiva, ou principalmente, da atividade desenvolvida no âmbito do APC propriamente dita, uma empresa não é considerada membro do APC, mas, antes, um prestador de serviços (empresa) que somaria um elemento de lucro no seu cálculo, ou seja, deverá ser considerada como uma empresa que presta serviços em condições de plena concorrência.

VI.5. Adesão a um APC/saída de um APC

44. Na prática, a adesão a um APC ou saída de um APC por uma empresa constitui frequentemente um tema difícil, mesmo se as operações de concentração e reestruturação fazem parte da atividade quotidiana das empresas multinacionais. Como avaliar o valor dos trabalhos em curso e/ou as competências específicas adquiridas decorrentes de atividades anteriores? Estas são questões que frequentemente colocam dificuldades para qualquer examinador.
45. No entanto, como o presente documento trata apenas dos APC sobre os serviços que não geram BI, o exame das questões de pagamento-entrada/ pagamento-saída deverá ser muito limitado (ou mesmo inexistente). Os examinadores poderão encontrar alguma utilidade na resposta às seguintes perguntas: quais os custos adicionais que serão suportados pelos participantes quando uma entidade cesse a sua participação no Acordo ou, em casos excecionais, quando a ele adere? O acordo continua a ser viável após a saída da referida empresa? Estes novos elementos (diferente estrutura de custos, diferentes competências ou riscos, etc.) devem ser objeto de uma

compensação em numerário, devem apenas conduzir a uma revisão dos benefícios esperados, que implique a adoção de novas chaves de repartição, ou o novo participante traz com ele conhecimentos específicos?

46. É evidente que, se os resultados de atividades anteriores realizadas no âmbito do APC não tiverem qualquer valor, não será necessária qualquer compensação. Todavia, a adesão ou a cessação da participação de uma empresa, geralmente, dará lugar a um ajustamento proporcional das partes (chaves de repartição proporcional).

VI.6. Documentação

47. Os examinadores devem estar cientes de que os APC já são regidos pelo Código de Conduta relativo à documentação dos preços de transferência para as empresas associadas na União Europeia (DPT UE)), segundo o qual as empresas multinacionais devem incluir no seu ficheiro principal uma lista dos APC em que participem membros do grupo estabelecidos na UE.
48. Os princípios da OCDE (ponto 5.4) indicam que o processo de avaliação da adequação dos preços de transferência para efeitos fiscais e o nível de documentação de apoio exigido devem reger-se por princípios de gestão prudente.
49. Este tema é abordado no ponto 2.3.1 da DPT UE, que dispõe o seguinte: A noção de «gestão prudente», assente em princípios económicos, implica que o tipo de provas que seriam adequadas para uma operação de elevado valor pode ser muito diferente do tipo de provas necessárias para uma operação cujo valor global seja significativamente inferior.
50. A aplicação deste princípio aos APC permitiria que os participantes elaborassem ou adquirissem documentação sobre a natureza dos serviços abrangidos e os termos do Acordo, bem como a sua compatibilidade com o princípio da plena concorrência (incluindo as projeções utilizadas para determinar os benefícios esperados, bem como as despesas orçamentadas *versus* as despesas reais).
51. Importa notar que as informações provenientes de uma fonte (por exemplo um acordo escrito) podem abranger informações já abrangidas por outra fonte (por exemplo uma Descrição). A utilização extensiva de sistemas informáticos também oferece a possibilidade de consultar informações sintetizadas, o que poderá tornar desnecessário o fornecimento de documentação primária mais completa.
52. Para o FCPT, os APC completados, se necessário, pelas informações enumeradas nas Descrições conexas constituem informações pertinentes para efeitos do cumprimento das exigências impostas pelo DPT UE.

VI.7. Considerações posteriores ao exame

53. É habitual que participem mais de duas entidades nos APC e que estes frequentemente vinculem um grande número ou mesmo a totalidade dos membros de uma empresa multinacional. Consequentemente, os ajustamentos podem afetar não só uma entidade, mas ter incidências sobre todos os outros participantes. Nesses casos de litígio, para evitar a dupla tributação pode ser necessário aplicar procedimentos que impliquem custos elevados e uma utilização intensiva de recursos. Assim, recomenda-se que, por um lado, as administrações fiscais se

abstenham de contestar a participação ou a contribuição atribuída aos seus contribuintes quando estejam em causa ajustamentos menores, e que, por outro lado, os contribuintes se esforcem por aplicar as presentes orientações ao estabelecerem e documentarem os seus APC sobre serviços que não geram BI.

54. Em caso de litígio, o procedimento amigável pode envolver mais de duas entidades competentes. Por conseguinte, pode ser útil aplicar abordagens multilaterais preconizadas pelo Código de Conduta relativo à Convenção de Arbitragem para as situações triangulares.

VII. CONCLUSÕES

55. O cumprimento das recomendações contidas no presente relatório, que na maioria dos casos se inscrevem no seu âmbito de aplicação, facilitará a avaliação e permitirá às administrações fiscais apurar com maior facilidade se o princípio da plena concorrência foi efetivamente aplicado.
56. Recomenda-se que, para consulta futura, no final do processo delineado no presente documento, a Descrição seja arquivada no dossiê em causa e que sejam previstas disposições para uma atualização periódica.
57. O FCPT assegurará o acompanhamento periódico dos efeitos produzidos pelas presentes orientações.

ANEXO: Resumo da situação atual no que diz respeito a legislação, procedimentos administrativos e melhores práticas dos Estados-Membros em matéria de APC

A presente secção pretende resumir a situação atual da legislação e das orientações administrativas dos Estados-Membros da UE em vigor em matéria de APC.

Foi elaborada com base nas contribuições fornecidas pelas administrações fiscais da UE e reflete a situação existente em 1 de julho de 2011.

Pergunta 1: Está em vigor legislação específica relacionada com os APC? Caso a resposta seja negativa, perspetiva-se a possibilidade de ser adotada? Quando?

Poucos Estados-Membros dispõem de legislação específica sobre os APC.

A Estónia, a Espanha, os Países Baixos, Portugal e a Eslovénia aplicam normas jurídicas específicas relativas a APC para a obtenção de bens, direitos ou serviços, ao passo que a legislação da Polónia se refere aos APC apenas no contexto dos bens incorpóreos. A Alemanha aplica disposições específicas só em relação à documentação dos APC. Outros Estados-Membros recorrem às orientações da OCDE relativas aos preços de transferência ou às suas próprias orientações gerais sobre os preços de transferência para avaliar os APC.

Só a Grécia considera a possibilidade de introduzir novas disposições específicas sobre os APC.

Pergunta 2: A administração do seu país publicou orientações em matéria de auditoria interna sobre os APC? Em caso afirmativo, quais são os principais pontos abordados (por exemplo, como reconhecer e auditar um acordo, como facilitar o intercâmbio de informações com outros países, etc.)?

Poucos Estados-Membros publicaram orientações internas em matéria de auditoria de APC.

A Itália, a Lituânia, a Eslovénia e o Reino Unido dispõem de orientações em matéria de preços de transferência que abrangem igualmente a auditoria dos APC. As orientações do Reino Unido, em especial, sublinham a importância de ser identificada uma expectativa clara de benefícios mútuos e globais que permita distinguir um APC da situação mais habitual de transferência direta de bens ou serviços.

Na Hungria, vigora um decreto governamental relativo às exigências de documentação aplicáveis aos acordos sobre preços de transferência, em geral.

A Letónia dispõe de orientações gerais internas relativas aos APC, que se baseiam nas orientações da OCDE.

Portugal está em vias de aprovar um manual de auditoria dos preços de transferência, que inclui também as orientações de auditoria interna em domínios como os APC.

Pergunta 3: A administração do seu país publicou orientações administrativas internas sobre APC (orientações, regulamentos, circulares, etc.) para explicar o procedimento a seguir pelo contribuinte na preparação de um APC, com especial referência à estrutura e às exigências de documentação? Caso os documentos existam, queira indicar a ligação eletrónica que permite a sua consulta

Poucos Estados-Membros publicaram orientações administrativas nacionais sobre APC.

Na Dinamarca, os APC são tratados nas orientações nacionais relativas à documentação em matéria de preços de transferência.

A Estónia adotou orientações que incluem uma breve explicação das orientações da OCDE relativas aos preços de transferência, bem como exemplos.

Na Hungria, vigora um decreto governamental relativo às exigências de documentação aplicáveis aos acordos sobre preços de transferência, em geral.

A Alemanha publicou orientações administrativas vinculativas para a administração fiscal, mas não para os tribunais.

As orientações italianas em matéria de auditoria são públicas, destinam-se aos inspetores, mas são igualmente seguidas pelos contribuintes.

Os regulamentos portugueses preveem incluir as informações relevantes para um APC no ficheiro sobre preços de transferência.

Pergunta 4: Qual é o tipo mais comum de APC utilizado pelas empresas no seu Estado-Membro?

As administrações fiscais dos Estados-Membros tratam na maior parte dos casos de APC que dizem respeito a serviços, desenvolvimento da propriedade intelectual, investigação e aquisição de ativos.

Questões 5 a 7: Quais os problemas práticos específicos que encontrou a respeito dos APC e de que modo os resolveu? Quais as suas principais preocupações no que se refere aos APC sobre os serviços? Com base na sua experiência, qual a frequência dos litígios ligados aos APC?

Os problemas práticos mais comuns registados no contexto dos APC referem-se à disponibilização/ fornecimento atempado pelos contribuintes de suficiente informação/ documentação relativa a preços de transferência, à adequação de chaves de repartição, ao cálculo dos direitos de adesão/ direitos de saída, à determinação dos pagamentos de adesão/ pagamentos de saída, à repartição dos custos, à identificação de elementos comparáveis, à aplicabilidade de margens de lucro, bem como à efetiva identificação de um APC.

Entre as preocupações específicas das administrações fiscais, neste contexto, estão os critérios de identificação de um APC, a determinação do valor das contribuições dos participantes para um APC e a avaliação dos benefícios (esperados e efetivos) e riscos associados para efeitos de

imputação de custos, a possibilidade de aplicar margens, bem como o acesso a documentação pertinente.