

PT

PT

PT



COMISSÃO EUROPEIA

Bruxelas, 25.1.2011
COM(2011) 16 final

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

**sobre os trabalhos efectuados pelo Fórum Conjunto da UE em matéria de Preços de
Transferência entre Abril de 2009 e Junho de 2010 e propostas conexas 1. Directrizes
sobre os serviços intragrupo de baixo valor acrescentado e 2. Abordagens possíveis dos
casos triangulares não-UE**

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

sobre os trabalhos efectuados pelo Fórum Conjunto da UE em matéria de Preços de Transferência entre Abril de 2009 e Junho de 2010 e propostas conexas 1. Directrizes sobre os serviços intragrupo de baixo valor acrescentado e 2. Abordagens possíveis dos casos triangulares não-UE

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 transacções transnacionais entre empresas associadas, para efeitos fiscais. A abordagem adoptada pelos Estados-Membros da União Europeia (UE) para avaliar correctamente o preço dessas transacções 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 2002² a Comissão criou o Fórum Conjunto da UE em matéria de Preços de Transferência (FCPT), um grupo de peritos encarregado de encontrar soluções pragmáticas para os problemas decorrentes da aplicação do princípio da plena concorrência, sobretudo na UE.

A presente comunicação dá conta dos trabalhos realizados pelo FCPT entre Abril de 2009 e Junho de 2010 e formula conclusões sobre o trabalho futuro deste grupo de peritos.

¹ O princípio da plena 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 colectável consolidada do imposto sobre as sociedades para as suas actividades a nível da UE» COM(2001) 582 final de 23.10.2001, p. 21.

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

Entre Abril de 2009 e Junho de 2010, o FCPT reuniu-se quatro vezes. Foram concluídos os debates sobre dois temas, designadamente as transacções intragrupos e a resolução de litígios relativos a dupla tributação quando está envolvida numa transacção uma empresa associada estabelecida fora da UE (casos triangulares não-UE). Foram elaborados relatórios sobre cada um destes temas. Realizaram-se igualmente exercícios de acompanhamento destinados a determinar o nível de execução de iniciativas anteriores do FCPT. Os debates iniciados no período de referência mas ainda não concluídos incidem sobre questões relacionadas com as pequenas e médias empresas e um acordo específico intragrupos denominado acordo de partilha de custos. O FCPT começou também a reflectir sobre o seu programa de trabalho futuro.

2.1. Conclusões do FCPT sobre os serviços intragrupo de baixo valor acrescentado

A globalização crescente das empresas multinacionais tem como corolário o crescimento de uma vasta gama de serviços intragrupo. À medida que este tipo de serviços aumenta, tornam-se também necessários mais recursos para assegurar a conformidade com o princípio da plena concorrência. Além disso, constata-se que a incidência da dupla tributação no âmbito desses serviços está a aumentar.

A avaliação de uma categoria específica de serviços intragrupo, a seguir denominados «serviços intragrupo de baixo valor acrescentado», no contexto da aplicação do princípio da plena concorrência revelou-se particularmente problemática. O cerne do problema reside na potencial necessidade de se dedicarem recursos excessivos à documentação e auditoria destes serviços de baixo valor e na falta de indicações sobre este tipo de serviços nas directrizes existentes. O objectivo era, pois, conseguir uma maior eficiência. O relatório do FCPT constante do anexo I segue uma abordagem dupla. Em primeiro lugar, contextualiza a amplitude e exaustividade de qualquer avaliação que possa ser necessária para uma determinada categoria de serviços intragrupo. Em segundo lugar, fornece orientações mais concretas sobre o modo como a avaliação pode ser levada a cabo. Desta abordagem combinada resulta um conjunto de directrizes sobre os serviços intragrupo de baixo valor acrescentado.

Dada a grande variedade dos serviços intragrupo, o relatório fornece parâmetros sobre o tipo de serviços para os quais a abordagem sugerida no relatório poderia ser vantajosa.

O relatório delinea alguns princípios de base. Por exemplo: todos os custos relevantes são dedutíveis, sob reserva das normas jurídicas nacionais; devem ser disponibilizadas informações relevantes e de boa qualidade e importa adoptar uma abordagem flexível no que respeita à análise dos serviços intragrupo de baixo valor acrescentado.

O relatório explica depois mais pormenorizadamente de que modo estes princípios devem ser aplicados e fornece directrizes sobre questões que geralmente causam dificuldades. Entre estas questões podem referir-se, por exemplo, à análise de um agrupamento de custos (*cost pool*), à definição dos custos a cargo dos accionistas e à avaliação do preço de plena concorrência e da documentação.

Uma avaliação efectuada de acordo com estas directrizes poderia ser útil igualmente noutros domínios conexos, por exemplo a resolução de litígios em matéria de dupla tributação ou a aplicação de sanções relacionadas com a documentação dos preços de transferência.

O relatório conclui que as directrizes propostas facilitarão a avaliação de certos serviços intragrupo e chama a atenção para o facto de que alguns dos elementos propostos podem igualmente ser aplicados à avaliação de outras categorias de serviços. Por último, a necessidade de acompanhar os efeitos da aplicação das directrizes, caso venham a ser aprovadas pelos Estados-Membros, é identificada como uma actividade futura importante do FCPT.

2.2. Conclusões do FCPT sobre os casos triangulares não-UE

Os casos triangulares envolvem uma transacção entre empresas associadas de dois Estados-Membros que é particularmente difícil de resolver devido ao facto de uma outra empresa associada, situada num terceiro Estado, exercer uma influência significativa que resulta num preço não compatível com o princípio da livre concorrência.

Podem distinguir-se dois tipos de casos triangulares: os que envolvem apenas empresas associadas situadas em Estados-Membros e os que envolvem uma empresa associada situada fora da UE. O FCPT elaborou já um relatório sobre o primeiro tipo, que foi integrado no Código de Conduta revisto para a efectiva implementação da Convenção de Arbitragem³. O relatório do FCPT constante do apêndice II do presente documento aborda o segundo tipo de casos triangulares, designados «casos triangulares não-UE».

Primeiramente, o relatório apresenta uma definição útil dos tipos de casos triangulares. Em seguida, explora e propõe abordagens potenciais que poderiam ajudar a resolver litígios relativos a dupla tributação.

As abordagens possíveis incluem: a melhoria e ampliação da rede de convenções em matéria fiscal, a retroactividade dos resultados de um acordo prévio sobre preços de transferência e uma aplicação flexível de certos processos ligados ao procedimento amigável.

O relatório é importante por duas razões. Em primeiro lugar, porque fornece sugestões pragmáticas para tratar a questão tal como se apresenta actualmente. Em segundo lugar, porque oferece uma base sólida para a estruturação de um posterior debate sobre o tema, à luz da experiência futura.

2.3. Actividades de acompanhamento

O FCPT deve assegurar continuamente o acompanhamento e a gestão da aplicação efectiva dos seus relatórios.

³ Comunicação da Comissão ao Conselho, ao Parlamento Europeu e ao Comité Económico e Social Europeu relativa aos trabalhos efectuados pelo Fórum Conjunto da UE sobre Preços de Transferência entre Março de 2007 e Março de 2009 e a uma proposta de Código de Conduta revisto para a efectiva implementação da Convenção de Arbitragem (90/436/CEE de 23 de Julho de 1990), COM(2009) 472 final, p. 7 e 10.

Um exame do relatório estatístico dos casos em aberto no âmbito do procedimento da Convenção de Arbitragem revelou que há ainda muitos casos pendentes. Dado que um maior nível de pormenor permitiria identificar melhor as razões dos atrasos, o formato do relatório está a ser reexaminado.

Foi realizado um exame específico a fim de medir o impacto da aplicação do Código de Conduta relativo à documentação dos preços de transferência para as empresas associadas na União Europeia (DPT UE). O FCPT observou que a adopção do código é reconhecida como norma, ou ponto de referência. Isto verifica-se mesmo quando as empresas multinacionais não adoptam oficialmente o código, que tem para estas empresas um carácter voluntário.

As melhorias do código sugeridas incluíam a utilização de uma língua comum para a elaboração dos relatórios e uma maior aceitação de elementos de comparação pan-europeus na avaliação dos preços.

Porém, a conclusão geral foi que o código devia ser aplicado durante um período de tempo mais alargado antes de ser reexaminado. Com efeito, havia um hiato entre a adopção do código em 2006 e o seu impacto nas auditorias. O FCPT decidiu examinar de novo a questão dentro de dois ou três anos, altura em que se levaria a cabo um segundo exercício de acompanhamento.

2.4. Ponto da situação sobre o programa de trabalho actual e futuro

O programa de trabalho que constitui a base do mandato actual do FCPT foi aprovado em Setembro de 2007. Decidiu-se analisar cinco temas. O primeiro, o acompanhamento, é uma actividade ainda em curso. Dois relatórios já concluídos, um sobre a melhoria da Convenção de Arbitragem e o outro sobre os serviços intragrupo, abordam o segundo e terceiro temas do programa. Os trabalhos relativos ao quarto e ao quinto temas, as pequenas e médias empresas e os acordos de partilha de custos, foram iniciados recentemente e espera-se que sejam concluídos em 2011.

Além dos temas do programa aprovados, foram definidos dois tópicos de reserva: os mecanismos de resolução alternativa de litígios e a avaliação de riscos. A Comunicação da Comissão relativa à aplicação efectiva da Convenção de Arbitragem⁴ indicava que era necessário debater mais aprofundadamente duas questões: a criação de um secretariado independente permanente tendo em vista o bom funcionamento da Convenção de Arbitragem e a interacção entre a Convenção de Arbitragem e o artigo 25.º, n.º 5, do Modelo de Convenção Fiscal da OCDE. Estes temas poderão ser ponderados no futuro.

O FCPT identificou já três outras questões susceptíveis de ser consideradas como temas de trabalho futuros: o impacto das revisões recentes do artigo 7.º do Modelo de Convenção Fiscal da OCDE, os ajustamentos compensatórios e os ajustamentos secundários.

⁴ Comunicação da Comissão ao Conselho, ao Parlamento Europeu e ao Comité Económico e Social Europeu relativa aos trabalhos efectuados pelo Fórum Conjunto da UE sobre Preços de Transferência entre Março de 2007 e Março de 2009 e a uma proposta de Código de Conduta revisto para a efectiva implementação da Convenção de Arbitragem (90/436/CEE de 23 de Julho de 1990), COM(2009) 472 final, p. 9.

Por último, a Comissão realizou uma consulta pública sobre «As convenções em matéria de dupla tributação e o mercado interno: exemplos concretos de casos de dupla tributação», em Maio e Junho de 2010. Uma análise inicial das respostas sugere que os aspectos relativos aos preços de transferência continuam a figurar em primeiro plano no âmbito dos problemas de dupla tributação. As respostas serão objecto de uma análise mais aprofundada e o FCPT poderá ter um papel a desempenhar na abordagem das preocupações expressas.

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 constata que o relatório sobre os serviços intragrupo de baixo valor acrescentado aborda directamente uma tarefa-chave identificada pela Comissão quando da criação do FCPT, designadamente a de assegurar uma aplicação mais uniforme das regras em matéria de preços de transferência na União Europeia.

A Comissão subscreve inteiramente as conclusões e as sugestões do FCPT relativas aos serviços intragrupo de baixo valor acrescentado constantes das directrizes anexas. Em particular, a Comissão considera que as directrizes constituem um roteiro adequado para uma avaliação mais consequente do tipo de serviços definidos.

A Comissão convida o Conselho a subscrever as directrizes propostas relativas aos serviços intragrupo de baixo valor acrescentado e convida os Estados-Membros a transpor rapidamente para a legislação ou para as normas administrativas nacionais as recomendações nelas incluídas.

A Comissão também subscreve inteiramente as conclusões e sugestões do FCPT sobre os casos triangulares não-UE. A este respeito, a Comissão congratula-se pelo facto de o FCPT ter abordado estes temas actuais e acompanhado a sua evolução. A Comissão é de opinião que a utilização, sempre que possível, das abordagens e dos aspectos processuais propostos no relatório ajudará a resolver os casos triangulares não-UE.

A Comissão convida o Conselho a subscrever o relatório sobre os casos triangulares não-UE e convida os Estados-Membros a adoptar, no âmbito da legislação ou das normas administrativas nacionais, práticas que se coadunem com as abordagens e os aspectos processuais contidos no relatório.

Os Estados-Membros são ainda convidados a apresentar anualmente à Comissão um relatório sobre as medidas que tomem em conformidade com as directrizes e o seu funcionamento prático. A Comissão reexaminará periodicamente as directrizes com base nesses relatórios.

Neste contexto, a Comissão toma nota das conclusões da actividade de acompanhamento, aguardando com expectativa os resultados dos trabalhos em curso do FCPT sobre as pequenas e médias empresas e os acordos de partilha de custos.

A Comissão considera igualmente que o mandato do FCPT deve ser prolongado quando chegar ao seu termo, em Março de 2011.

Apêndice I

DIRECTRIZES SOBRE OS SERVIÇOS INTRAGRUPU DE BAIXO VALOR ACRESCENTADO

I. INTRODUÇÃO

1. O capítulo VII das Orientações relativas aos preços de transferência destinadas às empresas multinacionais e às administrações fiscais, da Organização de Cooperação e de Desenvolvimento Económicos (OCDE), aborda os problemas que surgem ao determinar, para efeitos de preços de transferência, se os serviços foram prestados por um membro de um grupo multinacional a outros membros desse grupo e, sendo esse o caso, ao estabelecer um preço de plena concorrência para esses serviços intragrupo. O referido capítulo examina, de um modo geral, em que medida se pode considerar que foi prestado um serviço e qual deve ser, para efeitos fiscais, o preço intragrupo desse serviço em conformidade com o princípio da plena concorrência.
2. As Orientações da OCDE reconhecem a ampla variedade de serviços que podem ser prestados, bem como a grande diversidade de benefícios assegurados, ou esperados, com a prestação de tais serviços. O Fórum Conjunto da UE em matéria de Preços de Transferência (FCPT) considerou útil indicar outros serviços em complemento da lista de serviços mencionada nas Orientações da OCDE. No anexo 1 é apresentada uma lista dos serviços intragrupo habitualmente prestados que podem ou não ser abrangidos pelo âmbito de aplicação do presente documento.
3. O FCPT identificou determinadas questões que são importantes para qualquer examinador (o termo examinador aplica-se à função de exame exercida quer pelo contribuinte, quer pela administração fiscal) ao aplicar as Orientações no que diz respeito aos serviços intragrupo. Tais questões incluem: a crescente globalização e a prestação de serviços centrais a ela associada, a cada vez maior procura de recursos, a possibilidade de os custos serem «irrecuperáveis», por nenhuma administração fiscal os aceitar, o reconhecimento de que alguns tipos de serviços representam um risco mais baixo do que outros, embora tal não pareça ter impacto numa aplicação prática das Orientações da OCDE pelos examinadores.
4. No presente documento pretende-se determinar qual a melhor forma de abordar estas questões. Procura-se não restringir o direito de uma administração fiscal efectuar uma auditoria nem a faculdade de uma empresa multinacional aduzir argumentos, com base nos factos e circunstâncias do seu caso específico, para corroborar a inclusão ou exclusão de um serviço específico. No entanto, espera-se obter uma redução do número de auditorias completas dos serviços intragrupo abrangidos pelo âmbito de aplicação do presente documento.

II. ASPECTOS GERAIS

5. O presente documento assenta no pressuposto de que as empresas multinacionais e as administrações fiscais actuam de boa fé, bem como na aceitação inequívoca dos princípios da OCDE a aplicar quando se examinam os serviços intragrupo. Por conseguinte, procura definir os meios mais adequados e eficazes a adoptar para que

um examinador possa determinar se o princípio da plena concorrência foi aplicado na prestação de certos serviços intragrupo.

6. É importante que as propostas contidas neste documento sejam aplicadas cumulativamente, uma vez que as questões que podem ser relevantes no início do processo encontram por vezes uma resposta satisfatória após a prestação de certas informações numa fase posterior do processo. A título de exemplo, podem existir dúvidas legítimas quanto à prestação de um determinado serviço, que são posteriormente sanadas por informação fornecida na descrição (ver secção VI).
7. Os elementos ou princípios fundamentais da abordagem desenvolvida no presente documento são os seguintes:
 - i) Todos os custos podem ser repartidos, mas a legislação nacional nem sempre permite uma dedução total dos mesmos.
 - ii) Existência de determinados pressupostos de base importantes para o estabelecimento de um ponto de partida consensual para qualquer exame.
 - iii) Comunicação de informação concisa e específica que permita determinar o tipo de serviço e a estrutura por meio da qual este é prestado.
 - iv) Flexibilidade ao decidir a amplitude e profundidade do exame necessárias para avaliar a prestação de serviços com base no princípio da plena concorrência.

III. ÂMBITO DE APLICAÇÃO DO DOCUMENTO

8. Não é possível nem desejável estabelecer uma definição exaustiva dos serviços a que o presente documento é aplicável, visto que a gama dos serviços intragrupo prestados é ampla e os serviços podem ter um impacto comercial bastante diferente no contexto de uma dada actividade comercial. Além disso, qualquer tentativa de estabelecer uma definição definitiva reduziria a flexibilidade na aplicação das propostas aqui apresentadas.
9. No entanto, é possível fornecer alguns parâmetros sobre o tipo de serviços intragrupo visados, por referência ao carácter geral dos serviços a incluir ou excluir e ao tipo de estrutura utilizada para a repartição e imputação dos mesmos.
10. Embora alguns elementos do presente documento pudessem ser aplicados de forma útil a toda a gama de serviços intragrupo, são especificamente visados certos tipos de prestação de serviços.
11. O documento centra-se nos serviços descritos pelos comentadores tanto como «o cimento que mantém coesa a estrutura empresarial, ao apoiar as suas principais funções», como «de carácter administrativo, acessórios à actividade económica do destinatário» ou ainda «comumente disponíveis ou facilmente adquiridos». Trata-se de serviços caracterizados essencialmente pelo facto de que, apesar de serem necessários, são de carácter rotineiro e não gerarem um valor acrescentado elevado, quer para o prestador quer para o destinatário. No que se refere ao âmbito de aplicação do presente documento, é feita uma distinção entre os serviços que, embora de baixo valor acrescentado, poderiam gerar um volume de negócios elevado e

podem ser incluídos na presente abordagem e os serviços que criam um forte valor acrescentado, mesmo que não gerem necessariamente um volume de negócios elevado, e não são abrangidos pelo presente documento.

12. O documento não aborda os serviços objecto de imputação directa, cujos factos e circunstâncias são geralmente evidentes. Também não se abordam os serviços que geram intrinsecamente um elevado valor acrescentado. A noção de elevado valor acrescentado depende do serviço, do prestador e do destinatário. Porém, é pouco provável que a abordagem do presente documento possa satisfazer as necessidades de um examinador quando se trata de analisar serviços relacionados com investigação e desenvolvimento inovadores, propriedade intelectual, transacções financeiras ou outros serviços que constituem um importante motor comercial. Do mesmo modo, uma actividade que se baseie, por natureza, no potencial de atracção de um nível elevado de retribuição, associado à exposição a um risco elevado, não se inscreve nos parâmetros considerados. Mais especificamente, o documento não aborda os acordos de partilha de custos.
13. É igualmente importante salientar a distinção entre os mecanismos de imputação e prestação directas e os sistemas mais complexos. Não é provável que um serviço de baixo valor acrescentado prestado a nível central, imputado a várias empresas associadas por meio de uma chave de repartição facilmente identificável, possa causar problemas. O documento centra-se, pois, nos serviços múltiplos de baixo valor acrescentado frequentemente prestados no âmbito de um único contrato e geralmente envolvendo um agrupamento (*pool*) de custos e a aplicação de chaves de repartição.

IV. AUDITORIAS E SERVIÇOS INTRAGRUPO PRESTADOS A NÍVEL CENTRAL

14. É perfeitamente normal que um examinador queira estar seguro de que uma prestação de serviços cumpre os princípios da OCDE, de que foram incluídos todos os custos adequados e excluídos os não adequados e de que o preço de plena concorrência foi aplicado. O nível de confiança necessário pode ser alcançado de várias formas, dependendo das circunstâncias concretas do caso e da abordagem geral da administração fiscal em matéria de auditoria dos preços de transferência.
15. Para responder a essas preocupações, o presente documento sugere abordagens alternativas que assegurarão um nível de confiança adequado de que o princípio da plena concorrência foi aplicado. Procura-se igualmente garantir um equilíbrio entre os recursos disponíveis, o custo da conformidade e o nível potencial de ajustamento.
16. É evidente que uma auditoria completa de um determinado caso satisfaz as necessidades de qualquer examinador, mas a abordagem desenvolvida no presente documento procura garantir uma forma mais expedita de atingir o mesmo fim na maior parte dos casos habitualmente encontrados dentro do âmbito de aplicação do presente documento.
17. Numa abordagem diametralmente oposta à das auditorias completas, algumas administrações fiscais adoptaram uma perspectiva baseada no reforço das relações com as empresas multinacionais, tendo como objectivo conseguir uma melhor compreensão dos pontos de vista recíprocos e fomentar a confiança. O mecanismo utilizado para atingir esse objectivo não assenta na realização de auditorias, mas sim

num diálogo aberto e contínuo entre as administrações fiscais e as empresas multinacionais. Assim, por exemplo, no contexto dos serviços intragrupo prestados a nível central, a administração fiscal solicitará à empresa multinacional (fora de um cenário de auditoria) uma explicação sobre o modo como essa empresa aplica o seu sistema. A empresa multinacional encetará um diálogo aberto com a administração fiscal a fim de assegurar a plena compreensão do enquadramento em questão, fornecendo as informações complementares necessárias. É igualmente recomendado realizar reuniões periódicas de actualização. Em resultado deste exercício, a administração fiscal pode, por exemplo, considerar que determinados aspectos da actividade da empresa multinacional estão em conformidade com as regras e são, por conseguinte, de baixo risco. Mas se posteriormente for considerada necessária uma auditoria, esta poderá ser mais facilmente direccionada para os domínios problemáticos. Adicionalmente, certas questões fundamentais (por exemplo a de saber se foi efectivamente prestado um serviço) podem não ser testadas, excepto eventualmente mediante uma declaração da empresa, em função do nível de confiança que tenha sido estabelecido entre a administração fiscal e a empresa multinacional.

18. No entanto, reconhecendo que a abordagem acima descrita não está ainda generalizada na Europa e que a perspectiva assente na realização de auditorias completas não melhorará a situação actual, recomenda-se a aplicação das directrizes seguidamente apresentadas sempre que seja necessário um exame mais aprofundado da prestação de serviços intragrupo a nível central.

V. PRESSUPOSTOS DE BASE

19. Os pressupostos de base são os seguintes:
- a) Os serviços em questão são transacções comerciais de baixo risco e de baixo valor acrescentado.
 - b) Os serviços prestados cumprem o princípio de plena concorrência da OCDE, em especial, os serviços em questão são efectivamente prestados e apresentam um valor económico ou comercial para o destinatário.
 - c) Uma empresa multinacional dispõe do seu próprio sistema de governação e de procedimentos de auditoria e todos os serviços prestados são submetidos a esse processo de governação.
 - d) Serão fornecidas a pedido informações de qualidade.
20. Admite-se que alguns, ou a totalidade, destes pressupostos de base possam ser testados à medida que o processo é aplicado.

VI. DESCRIÇÃO

21. Um examinador pode, à luz dos factos e circunstâncias de um caso bem como da sua experiência e conhecimento de uma dada empresa multinacional, adoptar abordagens diferentes ao solicitar o que considera ser informação corroborativa suficiente para confirmar que um serviço prestado cumpre o princípio da plena concorrência. Para se

poder tomar uma decisão informada, é fundamental ter acesso a informações suficientes e de boa qualidade. O presente documento propõe que seja fornecida uma descrição, o que permitira cumprir amplamente esse requisito de informação.

22. Dado o carácter habitual e o baixo valor acrescentado dos serviços, a descrição deve garantir ao examinador um grau de confiança suficiente de que, na perspectiva do prestador, o serviço foi efectivamente prestado e, na perspectiva do destinatário, o serviço proporciona um valor económico ou comercial, e que o destinatário – se fosse independente – teria pago a actividade ou realizado ele próprio o serviço. Por conseguinte, a questão de saber se um serviço foi efectivamente prestado não deveria ser um ponto de litígio.
23. O conteúdo exacto e a extensão de uma descrição podem variar, mas considera-se que uma descrição abrangente deve consistir num documento relativamente sucinto. É especialmente importante manter um equilíbrio entre o nível da informação solicitada, o baixo risco dos serviços em questão e os encargos de conformidade potenciais. Devem ser abrangidos todos ou alguns dos seguintes tópicos não exaustivos, conforme adequado:
- a) No quadro de um exercício de controlo destinado a contextualizar a prestação de serviços, podem ser solicitados rácios indicativos (p. ex. entre os custos dos serviços intragrupo e as despesas operacionais globais, ou entre o volume de negócios da prestação de serviços intragrupo e o volume de negócios total). Os rácios fornecidos terão de ser interpretados no contexto da natureza específica da actividade comercial da empresa associada.
 - b) A explicação de uma prestação de serviços no contexto geral da actividade da empresa multinacional, a fim de permitir compreender as motivações tanto do prestador como do destinatário. A título de exemplo, por uma questão de economias de escala pode ser mais eficiente para uma filial que os serviços de Recursos Humanos ou de processamento de salários seja prestados a nível central. Do mesmo modo, pode ser mais vantajoso, do ponto de vista económico, ter acesso «a pedido» a serviços de TI.
 - c) A conciliação entre a política geral da empresa multinacional em matéria de preços de transferência e os serviços efectivamente prestados a nível central.
 - d) Uma enumeração do tipo de serviços prestados e dos respectivos destinatários.
 - e) Pormenores sobre os benefícios, reais ou esperados, para os destinatários. Os benefícios decorrentes de certos serviços são evidentes (os serviços de processamento de salários, por exemplo). Para outros serviços cujos benefícios não são imediatamente óbvios pode ser necessário acrescentar uma observação explicativa. Por exemplo, se forem prestados serviços promocionais à escala mundial, quais são as vantagens para uma determinada filial?
 - f) Uma explicação da estrutura através da qual os serviços são prestados. Pode existir uma entidade central prestadora de serviços, ou, alternativamente, diferentes filiais podem prestar serviços intragrupo específicos. Pode também ser aplicada uma combinação de dois sistemas, e será necessário compreender a interacção entre esses sistemas.

- g) Uma descrição das normas do grupo no que se refere a auditorias e prestação de serviços. Por exemplo, definição de custos directos e indirectos para inclusão no agrupamento de custos, existência de salvaguardas para garantir a aplicação coerente de uma chave de repartição para um dado serviço, garantia de que os serviços não são duplicados.
 - h) Uma descrição do modo como é construído um agrupamento de custos.
 - i) Uma descrição da(s) chave(s) de repartição.
 - j) A justificação, com base no princípio de plena concorrência, da margem de lucro aplicada ou do motivo pelo qual não é aplicada uma margem de lucro.
 - k) Uma descrição do modo como os serviços são contabilizados, incluindo o sistema de facturação, as datas de liquidação, os métodos de pagamento e quaisquer ajustamentos resultantes de diferenças entre custos orçamentados e custos reais.
 - l) Uma descrição de como as eventuais fusões ou aquisições são integradas no sistema de prestação de serviços.
 - m) Uma explicação de como os novos serviços são integrados no sistema e de como é posto termo a um serviço.
 - n) O modo de tratamento dos serviços a pedido.
 - o) O modo de manutenção e actualização do sistema de prestação de serviços.
 - p) A documentação que pode ser fornecida.
24. As informações acima referidas podem ser disponibilizadas de diversas formas. Como é evidente, poderia ser apresentada uma descrição por escrito, elaborada para este efeito. Se adequado, algumas informações podem ser fornecidas oralmente. Pode igualmente acontecer que o exame de contratos escritos permita conhecer o contexto mais vasto e proporcione a maior parte das informações a incluir numa descrição. Qualquer destas abordagens, ou mesmo uma combinação das mesmas, é válida. O importante é que se consiga compreender de que modo funcionam os sistemas de prestação de serviços.
25. Após a obtenção de uma descrição, o passo seguinte consiste em verificar se são necessárias explicações circunstanciadas complementares e de que modo estas devem ser fornecidas.

VII. DOMÍNIOS ESPECÍFICOS

26. A descrição define o contexto geral e fornece igualmente algumas informações mais pormenorizadas. Alguns domínios são mais importantes do que outros para se poder tomar uma decisão informada, pelo que se apresentam seguidamente orientações complementares:

VII.1. Foi prestado um serviço?

27. É fundamental que o examinador dê por provado que, na perspectiva do prestador, o serviço foi prestado e que, na perspectiva do destinatário, o serviço proporciona um valor económico ou comercial que melhora a sua posição comercial, e ainda que o destinatário teria pago a actividade ou executado ele próprio o serviço prestado.
28. Nem sempre é possível fornecer provas incontestáveis do benefício retirado de um serviço específico por uma empresa associada. Deve ser feita uma interpretação sensata das provas disponíveis, sustentada por eventuais observações da empresa multinacional. Há que ter presente o princípio de que todos os custos podem ser repartidos, pelo que, se se considerar que um determinado custo não é atribuível a uma determinada empresa associada, deve ser atribuído a outra, estando sujeito ao respectivo direito nacional que pode não permitir a dedução integral desses custos.
29. Tal como se referiu supra, o grau de certeza de que um examinador necessita para considerar que a prestação de um serviço cumpre o princípio da plena concorrência varia em função dos casos. Dado o carácter habitual e trivial e o baixo valor acrescentado dos serviços, e tendo em conta a apresentação de uma descrição explicativa de apoio, a confirmação da prestação do tipo de serviços abrangidos pelas presentes directrizes não constituirá, em princípio, um ponto de litígio.

VII.2. Agrupamentos de custos

30. Um domínio que habitualmente coloca problemas é o do conteúdo quantitativo e qualitativo de um agrupamento de custos.
31. Qualquer examinador deseja ter um certo grau de confiança, que variará em função das circunstâncias específicas de cada caso, de que todos os custos adequados são incluídos no agrupamento de custos e todos os custos não adequados são excluídos. Antes de abordar a questão das margens de lucro e da repartição, é necessário garantir que os custos dos accionistas e os custos relacionados com os serviços de imputação directa são excluídos (ou seja, os custos a repartir obtêm-se deduzindo aos custos totais os custos dos accionistas e os custos de imputação directa). É igualmente importante compreender a natureza dos custos remanescentes no agrupamento. Os custos podem consistir em custos directos e indirectos, bem como em quaisquer despesas operacionais pertinentes da empresa no seu conjunto (despesas de supervisão, gerais e administrativas, por exemplo), desde que não tenham ainda sido contabilizadas nas categorias de custos.
32. Nesta secção das directrizes são sugeridas abordagens, com diferentes níveis de pormenor, para a verificação de um agrupamento de custos. Em seguida, examinam-se mais detalhadamente determinados aspectos específicos da verificação de um agrupamento de custos.
33. As abordagens propostas visam conseguir um equilíbrio entre um nível adequado de confiança e o nível de pormenor necessário. Qualquer das abordagens descritas pode ser adoptada isoladamente ou em conjunto com outras e, como é evidente, podem ser aplicadas outras abordagens que sejam igualmente válidas para a obtenção de acordo quanto à composição de um agrupamento de custos.

34. Um examinador pode optar por uma avaliação de alto nível de um agrupamento de custos, mediante a análise da integridade dos sistemas de contabilidade e de auditoria. Tal abordagem exige uma boa compreensão dos sistemas em que se baseia a empresa multinacional para verificar a integridade do respectivo agrupamento de custos. Será necessária uma explicitação dos critérios de auditoria, dos princípios de aplicação desses critérios e da fundamentação dos níveis de margens de lucro e das chaves de repartição aplicadas. Esta abordagem está claramente ligada ao diálogo permanente com as empresas multinacionais atrás referido.
35. Outros examinadores podem optar por um exame dos custos selectivo/aleatório adicional, para garantir o nível de confiança pretendido. Esta abordagem é um prolongamento da primeira, na medida em que continua a ser necessária uma compreensão global dos procedimentos que conduzem à criação do agrupamento de custos, mas considera-se adequada uma investigação limitada complementar.
36. Pode igualmente acontecer que um examinador entenda ser adequado um maior nível de pormenor do que o sugerido nas duas abordagens supra. Nesse caso será necessária uma descrição mais circunstanciada do modo como o agrupamento de custos funciona. No contexto do presente documento, porém, a realização de uma auditoria completa do agrupamento de custos seria uma excepção. No entanto, além de uma compreensão geral, pode ser solicitada a apresentação de informações mais pormenorizadas relativamente a alguns domínios relevantes.
37. Dependendo da abordagem mais adequada aos factos e circunstâncias do caso em apreço, entre as acima descritas, podem ser pedidas algumas ou todas as informações seguintes respeitantes a um agrupamento de custos, na medida em que não sejam já fornecidas na descrição:
- a) Os princípios de auditoria da empresa/grupo que são aplicados ao agrupamento de custos, p. ex. limites de materialidade, tipo de prova.
 - b) Uma explicação do método de contabilização dos custos utilizado para a atribuição de custos directos e indirectos ao agrupamento de custos. Se existirem centros de prestação de serviços múltiplos, será necessária uma descrição de como os custos são tratados.
 - c) Em que base os custos identificados como custos dos accionistas foram especificamente excluídos do agrupamento de custos. Pode ser apresentada uma análise separada destes custos, para maior exaustividade.
 - d) Uma descrição e análise das rubricas do agrupamento de custos (p. ex. TI, contabilidade, RH).
 - e) A origem de qualquer margem de lucro aplicada e a identificação dos custos repartidos sem margem de lucro.
 - f) Uma descrição e análise dos custos repartidos. Esta descrição deverá ser particularmente exaustiva quando são atribuídos a empresas associadas individuais custos de serviços à escala mundial.

- g) A correspondência entre os custos totais do agrupamento e os custos totais repartidos, de modo a garantir que os custos repartidos não sejam superiores aos custos totais.

VII.3. Facturação

38. Chama-se igualmente a atenção para o que se pode designar como expectativas legítimas no âmbito da realização de uma análise crítica de um agrupamento de custos.
39. É frequente não estarem disponíveis facturas, quando os custos atribuídos são custos directos ou indirectos repartidos internamente. Nestas circunstâncias, será necessária uma explicação da lógica e do processo aplicado para determinar os custos atribuídos. Na ausência de um valor absoluto, é necessário ajuizar se um custo específico pode ou não ser incluído no agrupamento de custos e se o montante corresponde efectivamente ao custo suportado.
40. Quando existem facturas, estas reflectem frequentemente uma combinação de custos externos de terceiros e de custos internos, integrados numa factura final. O custo final é correctamente representado por uma factura final, embora essa factura resulte de custos facturados anteriormente suportados por várias entidades que contribuem para o serviço final fornecido. A título de exemplo, a empresa associada A, ao prestar serviços de apoio informático de rotina, pode subcontratar certos elementos desse apoio à empresa associada B. Por seu turno, a empresa associada B pode subcontratar uma empresa independente C. A factura que figura no agrupamento de custos da empresa A será a factura fornecida pela empresa B. Neste tipo de situação, embora seja razoável supor que pode ser pedida uma factura e determinada a sua origem, não seria razoável esperar uma discriminação definitiva dos elementos constitutivos de qualquer factura entre a empresa B e C e eventualmente outras empresas. Tal deve-se principalmente ao facto de que uma factura fornecida por uma empresa independente a outra não conduz geralmente a uma discriminação da origem e dos elementos constitutivos dessa factura (ou não permite necessariamente tal discriminação).

VII.4. Custos dos accionistas

41. No direito interno, bem como nos procedimentos administrativos e na jurisprudência nacionais, há poucas definições ou informações sobre as actividades que constituem custos dos accionistas.
42. As Orientações da OCDE mencionam certas actividades que correspondem a actividades dos accionistas. No anexo 2 é apresentada uma lista não exaustiva na qual se incluem elementos existentes nas Orientações da OCDE, bem como serviços adicionais que o FCPT examinou e considerou serem serviços geralmente classificados como custos dos accionistas. A classificação dependerá sempre dos factos e circunstâncias específicos.
43. Existe, porém, um teste de aferimento essencial que pode ser aplicado para decidir se um determinado custo é de facto um custo dos accionistas.
44. O ponto 7.9 das Orientações da OCDE dá uma indicação clara a este respeito: *Num pequeno número de casos, pode ser exercida uma actividade intragrupo relacionada com os membros do grupo, mesmo quando estes não necessitem da actividade (e não*

estivessem dispostos a pagá-la se fossem empresas independentes). Essa actividade é exercida por um membro do grupo (geralmente a sociedade-mãe ou uma holding regional) unicamente em razão das suas participações no capital de um ou mais membros do grupo, ou seja, na qualidade de accionista. Este tipo de actividade não justifica a imputação de custos às empresas destinatárias.

45. Importa aplicar um juízo crítico sempre que uma actividade, além de corresponder ao cumprimento dos deveres de um accionista, também produz um benefício adicional. Um membro do conselho de administração de uma sociedade-mãe pode cumprir deveres relacionados com a participação dessa sociedade-mãe no capital de outros membros de grupo. Essa actividade seria normalmente classificada como custo dos accionistas. Uma vez identificado um custo dos accionistas, não é adequado imputar este custo, quer directamente quer através de um agrupamento de custos.
46. No entanto, quando do cumprimento desses deveres, inicialmente no interesse dos accionistas, é possível que o membro do conselho de administração execute a actividade de tal modo que é simultaneamente prestado um serviço adicional e são retirados benefícios que excedem os correspondentes ao interesse da participação da sociedade-mãe.
47. Em tal caso, coloca-se a questão de saber se foi efectivamente prestado um serviço adicional. Para responder a esta questão, importa considerar os seguintes elementos: os benefícios revertem a favor de todo o grupo, ou apenas de uma filial específica? Como devem ser repartidos os custos? É aplicado um preço de plena concorrência? A resposta reside na imputação dos custos em parte à sociedade-mãe e em parte às filiais. Essa imputação será feita em função do tipo de indústria, do tipo de empresa e do serviço prestado, o que leva a concluir que só poderá ser viável uma abordagem caso a caso.

VII.5. Chaves de repartição

48. Nas orientações da OCDE são particularmente importantes dois comentários sobre chaves de repartição:

Qualquer método de imputação indirecta deve ser sensível às características comerciais de cada caso (p. ex. a chave de repartição deve fazer sentido tendo em conta as circunstâncias), conter cláusulas de salvaguarda contra a manipulação, observar princípios de contabilidade sólidos e permitir uma imputação ou repartição de custos compatíveis com os benefícios reais ou esperados para os destinatários do serviço» (OCDED 7.23).

Para satisfazer o princípio da plena concorrência, o método de repartição escolhido deve conduzir a um resultado que seja coerente com o que as empresas independentes comparáveis estariam dispostas a aceitar. (OCDE 7.24).

49. A aplicação de uma chave de repartição evidente para uma prestação de serviço única, por exemplo um serviço de tratamento de salários repartido por número de trabalhadores, não deveria colocar problemas de maior ao examinador.
50. A prestação de mais de um serviço ao abrigo de um único contrato pode exigir a utilização de várias chaves de repartição diferentes. A chave de repartição será escolhida com base em fundamentações diferentes, dependendo das circunstâncias

específicas. No entanto, seria incoerente aplicar uma chave de repartição diferente a destinatários diferentes dos mesmos serviços.

51. O importante é que a chave de repartição escolhida possa ser justificada e que seja aplicada de forma coerente (além de ser revista regularmente). É necessário encontrar um equilíbrio entre a precisão garantida pela chave e os encargos que seriam criados se se insistir na aplicação de uma chave complexa que apenas assegure uma melhoria marginal em comparação com uma chave mais facilmente aplicável de um ponto de vista operacional.
52. A abordagem pragmática acima descrita implica que a chave escolhida, seja ela qual for, deve poder ser justificada e aplicada coerentemente.
53. Embora a aplicação de uma chave de repartição específica dependa dos factos e circunstâncias do caso concreto, são comumente utilizadas as seguintes chaves:
 - a) Tecnologias de informação: número de computadores;
 - b) *Software* de gestão empresarial (p. ex. SAP): número de licenças;
 - c) Recursos humanos: número de trabalhadores;
 - d) Saúde e segurança: número de trabalhadores;
 - e) Formação dos quadros: número de trabalhadores;
 - f) Fiscalidade, contabilidade, etc.: volume de negócios ou dimensão do balanço;
 - g) Serviços de *marketing*: volume de negócios;
 - h) Gestão da frota de veículos: número de automóveis.
54. Importa referir que podem também ser utilizadas chaves de repartição mais complexas.
55. Pode acontecer que já tenha sido acordada uma chave de repartição que reflecte as condições do princípio de plena concorrência e o preço daí resultante. Não se pretende, com as presentes directrizes, impor uma revisão automática das disposições eventualmente em vigor.

VII.6. «Serviços a pedido» (OCDE 7.16-7.17)

56. Outro domínio que convém examinar mais aprofundadamente é o tratamento do que se designa por «contratos a pedido», «contratos por encomenda» ou «contratos de assistência». Em situações que implicam terceiros, é vulgar que sejam estabelecidos acordos a fim de se poder utilizar um serviço quando este é necessário. Esta situação suscita três questões: deve ser cobrada uma taxa apenas para se ter acesso potencial a um serviço, que taxa suplementar adicional deve ser cobrada (se o for) quando o serviço é efectivamente utilizado, e o que se passa se o serviço não for utilizado num determinado ano?
57. Antes de mais, tem de existir uma infra-estrutura para assegurar a oferta do serviço e o cumprimento dos compromissos num regime a pedido. Em alguns casos pode ser

razoável aplicar uma taxa para cobrir os custos de infra-estrutura e uma margem. Da mesma forma, noutros casos pode ser razoável que um utilizador pague uma taxa para ter acesso potencial a essa infra-estrutura, mas que não lhe seja cobrada uma taxa adicional quando o serviço a pedido acordado é activado. Esta situação pode ser contraposta ao caso em que é pedido um serviço específico além do serviço a pedido normal. Será então adequado prever uma taxa adicional distinta, imputada directamente.

58. Um membro do grupo pode não precisar de um serviço a pedido num dado ano, mas isso não significa necessariamente que não o adquira no ano seguinte. Esta situação também não implica automaticamente que tenha direito a uma redução da taxa anual por o serviço não ter sido utilizado num dado ano. A taxa dependerá mais da percepção do risco pelo prestador e da apetência para o risco por parte do utilizador, consideradas ano a ano.

VII.7. Preço de plena concorrência

59. Como já foi frequentemente referido, a fixação dos preços de transferência é uma arte, não uma ciência exacta, e esta asserção permite um certo grau de apreciação quanto ao nível de provas necessário para avaliar um preço de transferência e para determinar se um dado método constitui uma estimativa razoável do preço de plena concorrência (OCDE 1.12-1.13 e 1.68-1.69).

VII.8. Metodologia

60. Pode acontecer que já tenha sido acordada uma metodologia diferente das descritas nas Orientações da OCDE que reflecta as condições do princípio de plena concorrência e o preço daí resultante (OECD 1.68). Não se pretende que as presentes directrizes substituam essa metodologia.
61. Se puder ser facilmente determinado um preço comparável de mercado (CUP) para uma prestação de serviços específica, este será o método mais adequado. É esse o caso, por exemplo, se o serviço examinado foi fornecido a terceiros independentes ou se tiver sido prestado por terceiros um serviço idêntico.
62. No âmbito dos serviços intragrupo, porém, é mais frequente não se conseguir determinar um preço comparável de mercado. Embora de um modo geral qualquer outro dos métodos da OCDE possa permitir verificar se uma prestação de serviços está em conformidade com o princípio de plena concorrência, salienta-se no presente documento que um método baseado nos custos seria o mais frequentemente observado (OECD 7.31).

VII.9. Considerações relativas às margens de lucro

63. Visto que os serviços de baixo valor acrescentado abordados no presente documento geram habitualmente uma margem de lucro modesta, é relativamente mais importante estabelecer uma base de custos adequada.
64. Uma vez determinada a base de custos de um determinado serviço, importa considerar qual é a (eventual) margem de lucro a aplicar. As Orientações da OCDE reconhecem que nem sempre há que aplicar uma margem de lucro (OCDE 7.33 e 7.36). Na realidade, essas Orientações vão mais longe ao sugerir que, embora, em

princípio, possa ser adequado aplicar uma margem de lucro, uma análise da relação custo-benefício pode levar uma administração fiscal a não examinar a questão para além da repartição dos custos. (OECD 7.37).

65. Nos casos em que seja adequado aplicar uma margem de lucro esta será normalmente modesta e a experiência mostra que as margens habitualmente acordadas estão compreendidas num intervalo de 3 a 10 % (correspondendo frequentemente a cerca de 5 %). Isto depende, no entanto, dos factos e circunstâncias, que podem justificar uma margem diferente.
66. Tendo em conta a natureza dos serviços a que as presentes directrizes se referem, é possível que a análise aprofundada dos cinco factores de comparabilidade, incluindo a análise funcional, acompanhada de um exercício de aferição abrangendo um exame quantitativo e qualitativo dos elementos de comparação potenciais tendo em vista a determinação de uma margem de lucro adequada, constitua uma abordagem demasiado onerosa em termos de recursos. Por conseguinte, pode prever-se que um examinador considere a possibilidade de efectuar uma procura de informação menos exigente a fim de avaliar a margem apresentada. Porém, como é evidente, essa procura menos exigente deve respeitar o princípio de plena concorrência. Os examinadores podem tomar em conta, em maior ou menor grau, a lista não exaustiva a seguir apresentada para tomarem uma decisão final:
- a) A fundamentação e as provas em que o prestador do serviço se baseou para estabelecer a margem;
 - b) A experiência e o conhecimento do examinador no que respeita às margens habitualmente acordadas para o tipo de serviços abordados nas presentes directrizes;
 - c) O conjunto de provas mais amplo disponibilizado pela investigação estatística;
 - d) As práticas/experiências publicadas, por exemplo por algumas administrações fiscais;
67. Em certos casos, é aplicada a mesma margem de lucro a uma série de serviços prestados ao abrigo de um contrato único. Este procedimento é aceitável se se puder considerar que os serviços específicos gerariam uma margem idêntica e que qualquer variação prevista seria mínima.

VIII. DOCUMENTAÇÃO

68. As Orientações 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.
69. Este tema é abordado no ponto 2.3.1 do relatório do FCPT sobre a documentação dos preços de transferência na UE, onde se refere 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».

70. Ao aplicar este princípio aos serviços a que se referem as presentes directrizes, pode acontecer que não esteja disponível documentação, incluindo acordos escritos. No entanto, a ausência de documentação escrita não deve ser o factor decisivo para rejeitar a prestação de serviços ou o benefício, devendo antes constituir um dos elementos de um conjunto geral de factos em que se baseia uma decisão (OCDE 7.18).
71. Tendo em conta a natureza cumulativa da presente abordagem – tratamento de serviços habituais, aceitação de certos pressupostos de base, apresentação de uma descrição e explicação do agrupamento de custos – é lógico que o objectivo relativo à obtenção de documentação de apoio já terá sido atingido.
72. Mesmo assim, pode ser útil recordar os elementos que um pacote de documentação útil e proporcionado pode conter:
- a) Uma descrição, tal como definida no presente documento;
 - b) Acordos escritos;
 - c) O agrupamento de custos, tal como definido no presente documento;
 - d) A justificação da metodologia da OCDE aplicada;
 - e) A verificação do preço de plena concorrência aplicado;
 - f) O sistema de facturação e as facturas – ver Descrição.
73. Importa notar que as informações provenientes de uma fonte (por exemplo um acordo escrito) podem abranger informações necessárias procedentes de 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.

IX. CONSIDERAÇÕES POSTERIORES AO EXAME

74. Recomenda-se que, para consulta futura, no final do processo delineado no presente documento a Descrição seja arquivada no dossiê e que sejam previstas disposições para uma actualização periódica.
75. No âmbito do objectivo de utilização eficiente dos recursos, seria contraproducente ignorar o que foi estabelecido em exames anteriores. Pode ser acordado um procedimento de notificação de excepções no âmbito do qual seja aplicado o *status quo*, eventualmente com um reajustamento dos preços, a menos que a administração fiscal seja notificada do contrário.
76. As administrações fiscais devem ponderar se será adequado um intercâmbio de informações e as empresas multinacionais podem considerar útil dedicar a este tema específico uma secção das suas eventuais políticas em matéria de documentação dos preços de transferência na UE.

77. Em conformidade com o código de conduta relativo à documentação dos preços de transferência na UE, os Estados-Membros devem abster-se de impor sanções relacionadas com a documentação aos contribuintes que cumpram, de boa fé, de forma razoável e dentro de um prazo aceitável, a obrigação de apresentar as informações acima indicadas.
78. Um exame pode conduzir a um ajustamento. Se o reajustamento resultar da rejeição de um custo específico, os motivos dessa decisão devem ser explicados claramente, para que o custo possa ser repartido de novo, preservando o princípio de que todos os custos podem ser repartidos.
79. Um ajustamento pode constituir a base de um procedimento amigável ao abrigo de uma convenção em matéria de dupla tributação e/ou da Convenção de Arbitragem. Nesse caso, será adequado chamar a atenção das autoridades competentes para o facto de que as Orientações foram respeitadas, Na ausência de novos elementos, o ajustamento pode ser aceite sem qualquer investigação suplementar.

X. CONCLUSÃO

80. O FCPT conclui que a observância das presentes directrizes permitirá avaliar mais facilmente e confirmar a aplicação do princípio da plena concorrência na maior parte dos casos abrangidos pelo seu âmbito de aplicação.
81. O FCPT reconhece que o presente relatório visa especificamente os serviços de baixo valor acrescentado, mas alguns dos pressupostos e elementos de base podem aplicar-se igualmente a serviços mais complexos de elevado valor acrescentado. .
82. O FCPT acompanhará regularmente os efeitos das presentes directrizes, em particular no intuito de assegurar que as margens de lucro a que é feita referência continuam a ser relevantes.

Anexo 1: Lista dos serviços intragrupo habitualmente prestados que podem ou não ser abrangidos pelo âmbito de aplicação do presente documento

A. Serviços das tecnologias de informação, por exemplo:

- A.1. criação, desenvolvimento e gestão do sistema de informação;
- A.2. estudo, desenvolvimento, instalação e manutenção periódica/extraordinária do *software*;
- A.3. estudo, desenvolvimento, instalação e manutenção periódica/extraordinária do *sistema de hardware*;
- A.4. fornecimento e transmissão de dados; e
- A.5. serviços de apoio.

B. Serviços de recursos humanos, por exemplo:

- B.1. actividades de natureza jurídica, contratual, administrativa, de segurança social e fiscal relacionadas com a gestão corrente ou extraordinária do pessoal;
- B.2. selecção e contratação de pessoal;
- B.3. assistência em matéria de orientação profissional;
- B.4. assistência na definição das remunerações e dos regimes de prestações (incluindo planos de opção de compra de acções);
- B.5. definição do processo de avaliação do pessoal;
- B.6. formação do pessoal;
- B.7. disponibilização de pessoal por um período limitado;
- B.8. coordenação da partilha de recursos humanos numa base temporária ou permanente; gestão dos despedimentos.

C. Serviços de *marketing*, por exemplo:

- C.1. estudo, desenvolvimento e coordenação das actividades de *marketing*;
- C.2. estudo, desenvolvimento e coordenação das promoções de venda;
- C.3. estudo, desenvolvimento e coordenação das campanhas de publicidade;
- C.4. estudos de mercado;
- C.5. desenvolvimento e gestão de sítios Web;
- C.6. publicação de revistas distribuídas a clientes da filial (mesmo quando dizem respeito a todo o grupo).

D. Serviços jurídicos, por exemplo:

- D.1. assistência na redacção e estudo de contratos e acordos;
- D.2. aconselhamento jurídico contínuo;
- D.3. redacção e pedido de pareceres jurídicos e fiscais;
- D.4. assistência no cumprimento das obrigações legais;
- D.5. assistência em processos judiciais;
- D.6. gestão centralizada da relação com seguradoras e corretores de seguros;
- D.7. aconselhamento fiscal;
- D.8. estudos sobre preços de transferência; e
- D.9. protecção de bens incorpóreos.

E. Serviços de contabilidade e administração, por exemplo:

- E.1. assistência na preparação do orçamento e do plano de actividades e manutenção dos registos contabilísticos obrigatórios e das contas;
- E.2. assistência na preparação de demonstrações financeiras periódicas e balanços ou contas anuais ou extraordinários (diferentes do relatório financeiro consolidado);
- E.3. assistência no cumprimento das obrigações fiscais, por exemplo a entrega de declarações fiscais, o cálculo e pagamento de impostos, etc.; tratamento de dados;
- E.4. auditoria das contas da filial; gestão do processo de facturação.

F. Serviços técnicos, por exemplo:

- F.1. assistência no que respeita a maquinaria, equipamento, processos, etc.
- F.2. planeamento e execução de actividades de manutenção corrente e extraordinária das instalações e equipamentos;
- F.3. planeamento e execução de actividades de reestruturação corrente e extraordinária das instalações e equipamentos;
- F.4. transferência de conhecimentos técnicos;
- F.5. fornecimento de directrizes para a inovação nos produtos;
- F.6. planeamento da produção para minimizar o excesso de capacidades e satisfazer a procura com eficiência;
- F.7. assistência na planificação e implementação de despesas de investimento;

F.8. monitorização da eficiência; e

F.9. serviços de engenharia.

G. Serviços de controlo da qualidade, por exemplo:

G.1. elaboração de estratégias e normas de qualidade em matéria de produção e prestação de serviços;

G.2. assistência na obtenção de certificações de qualidade (p. ex. ISO 9000); e

G.3. elaboração e execução de programas de satisfação dos clientes.

H. Outros serviços:

H.1. serviços de estratégia e desenvolvimento empresarial, caso haja uma ligação com uma filial existente ou a estabelecer;

H.2. serviços de segurança;

H.3. investigação e desenvolvimento;

H.4. gestão de imóveis e instalações;

H.5. serviços de logística;

H.6. gestão de inventários;

H.7. aconselhamento sobre a estratégia de transporte e distribuição;

H.8. serviços de armazenagem;

H.9. serviços de compras e obtenção de matérias-primas;

H.10. gestão da redução de custos;

H.11. serviços de embalagem.

Anexo 2: Lista não exaustiva e não obrigatória de custos dos accionistas (o texto em itálico corresponde às Orientações da OCDE)

Os debates realizados na reunião do FCPT de Março de 2009 permitem concluir que, de um modo geral, os custos enumerados neste quadro podem ser considerados como custos suportados em benefício da sociedade-mãe. No entanto, o FCPT chegou à conclusão de que a análise exigirá sempre que se verifique, relativamente a cada custo, se este beneficia todo o grupo, se beneficia apenas a sociedade-mãe, se deve ser repartido pelas filiais, ou se se deve considerar que beneficia uma filial específica. Assim, deve sempre ser adoptada uma abordagem caso a caso.

	Descrição dos custos que devem ser considerados como custos dos accionistas	Observações
a.	<i>Custos das actividades relacionadas com a estrutura jurídica da própria sociedade-mãe (ver ponto 7.10, alínea a), das Orientações da OCDE)</i>	Geralmente custos dos accionistas, mas ver infra
a.1.	<i>Custos relativos à organização de assembleias de accionistas da sociedade-mãe, incluindo custos de publicidade</i>	Custos dos accionistas
a.2.	<i>Custos relativos à emissão de acções da sociedade-mãe</i>	Custos dos accionistas
a.3.	Custos relativos ao conselho de administração da sociedade-mãe associados às obrigações estatutárias de um administrador enquanto membro do conselho de administração.	<p>O relatório da OCDE de 1984 admite que os membros do conselho de administração podem desempenhar actividades que beneficiam as filiais, pelo que apenas uma parte dos custos relativos ao conselho de administração podem ser considerados como custos dos accionistas. Pode ser esse o caso quando um ou mais administradores dispõem de qualificações e aptidões que ultrapassam a mera função de participação e incluem conhecimentos e aptidões pertinentes para a actividade das filiais.</p> <p><u>Conclusões do FCPT:</u></p> <p>Uma abordagem caso a caso é sempre adequada, visto que um administrador ou um membro do conselho de administração pode realizar actividades (total ou parcialmente) em benefício específico de uma filial/filiais, e que</p>

		podem, assim, requerer uma repartição.
a.4.	Custos do cumprimento da legislação fiscal pela sociedade-mãe (declarações fiscais, contabilidade, etc.)	Custos dos accionistas
b.	<i>Custos relacionados com as obrigações da sociedade-mãe em matéria de apresentação de contas e relatórios de actividade, incluindo a consolidação dos relatórios</i> (ver ponto 7.10, alínea b), das Orientações da OCDE)	Custos dos accionistas
b.1.	Custos relativos ao relatório financeiro consolidado da sociedade-mãe	Custos dos accionistas
b.2.	Custos das demonstrações financeiras consolidadas do grupo	<p><u>Conclusões do FCPT:</u></p> <p>Custos visados: Todos os custos necessários para a consolidação, a qualquer nível.</p> <p>Os custos podem estar relacionados com a sociedade-mãe ou com a filial, e importa saber quem beneficia. Pode existir um benefício paralelo para as filiais, mas a consolidação é uma actividade do grupo enquanto tal. Alguns membros explicaram que, na prática, os custos locais das filiais não são repercutidos na sociedade-mãe porque seria demasiado oneroso identificar e isolar tais custos.</p>
b.3.	Custos relativos à aplicação e ao cumprimento da consolidação fiscal transfronteiras. A legislação fiscal de alguns Estados-Membros prevê disposições em matéria de consolidação fiscal transnacional que exigem que a sociedade-mãe recolha informação junto das filiais e cumpra exigências formais, como o ajustamento fiscal das contas das filiais estrangeiras a fim de calcular o rendimento consolidado para efeitos da tributação das sociedades. Estes custos são suportados em benefício exclusivo da sociedade-mãe.	<p>Custos dos accionistas</p> <p>Embora, em raras circunstâncias, a consolidação possa implicar um benefício para a filial, como a eliminação das retenções na fonte do imposto aplicáveis no país da sociedade-mãe aos pagamentos por esta efectuados.</p>
b.4.	Custos da auditoria à sociedade-mãe	Custos dos accionistas

c.	<i>Custos da obtenção de financiamento para aquisição das participações da sociedade-mãe (ver ponto 7.10, alínea c), das Orientações da OCDE)</i>	Custos dos accionistas
d.	<i>Custos relativos às actividades de gestão e controlo (monitorização) relacionadas com a gestão e protecção dos investimentos em participações, a menos que uma entidade independente estivesse disposta a adquirir ou a realizar ela própria tais actividades.</i>	A considerar, em geral, como custos dos accionistas
d.1.	Custos da auditoria às contas da filial realizada pela sociedade-mãe, se for levada a cabo exclusivamente no interesse desta.	Custos dos accionistas Porém, se a auditoria for também no interesse da filial, a actividade constitui em parte um serviço intragrupo: é esse o caso quando a auditoria é obrigatória ao abrigo da legislação do Estado onde está registada a filial, quando o relatório de auditoria é publicado com a demonstração financeira da filial ou disponibilizado no sítio Web da filial, ou é utilizado, de um modo geral, pela filial (é apresentado a um banco quando a filial solicita crédito, ou é utilizado pelos gestores da própria filial, por exemplo).
d.2.	Custos da elaboração e auditoria das demonstrações financeiras da filial em conformidade com os princípios contabilísticos do Estado da sociedade-mãe (por exemplo os GAAP nos EUA)	Custos dos accionistas, a menos que esta actividade tenha um efeito positivo na actividade da própria filial e não apenas por fazer parte do grupo. Pode ser esse o caso quando a demonstração financeira elaborada de acordo com os princípios contabilísticos da sociedade-mãe é utilizada por esta para a prestação de serviços à filial, como as análises de mercado, a orçamentação, etc.)
d.3.	Custos relativos às tecnologias da informação.	<u>Conclusões do FCPT:</u> Estes custos são raramente suportados em benefício exclusivo da sociedade-mãe. Por conseguinte, é necessária uma abordagem caso a caso.
d.4.	Custos relativos à análise geral do desempenho da filial, caso não esteja	<u>Conclusões do FCPT:</u>

	ligada à prestação de serviços de consultoria às filiais.	Estes custos podem ser suportados exclusivamente em benefício da sociedade-mãe, sendo nesse caso apenas custos dos accionistas; no entanto, podem também ajudar a melhorar a gestão da filial, tornando necessária a sua repartição.
e.	Custos relativos à reorganização do grupo, à aquisição de novos membros ou ao encerramento de uma unidade	<p><u>Conclusões do FCPT:</u></p> <p>A OCDE está a debater a reestruturação empresarial e as suas futuras conclusões poderão ser úteis.</p> <p>Foi sugerida uma abordagem caso a caso, porque a entidade que é objecto da reestruturação pode também ter um benefício directo.</p> <p>Observações da OCDE: A OCDE salienta que no ponto 7.12 das suas Orientações sobre os preços de transferência se lê «custos da análise da eventual necessidade de reorganizar o grupo, adquirir novos membros ou encerrar uma unidade» e que isto constitui um âmbito de aplicação significativamente mais limitado. Do ponto de vista da OCDE, não se devem tratar os custos de reestruturação, como a amortização de activos, a cessação dos contratos de trabalho, etc., como custos dos accionistas ou como um serviço, mas sim examinar caso a caso que entidade deve suportar tais custos, dependendo, em particular, dos direitos e outros activos das partes.</p> <p>No projecto de relatório da OCDE sobre os aspectos da reestruturação empresarial relacionados com os preços de transferência, discute-se a questão de saber que entidade, num grupo multinacional, deve suportar os custos da reestruturação; a OCDE conclui, a título indicativo, que, dependendo dos factos e das circunstâncias do caso, pode ser a entidade objecto de reestruturação, outra entidade do grupo que beneficie com uma realocização de actividades, a sociedade-mãe, várias entidades do</p>

		grupo, etc.
f.	Custos da admissão à cotação numa bolsa de valores da sociedade-mãe e custos das actividades relacionadas com a cotação em bolsa dessa sociedade nos anos subsequentes à admissão (p. ex. preparação dos documentos exigidos pelo órgão de supervisão do mercado bolsista).	Custos dos accionistas
g.	Custos da sociedade-mãe respeitantes às relações com os investidores.	Custos dos accionistas
g.1.	Custos das conferências de imprensa e outras actividades de comunicação com i) accionistas da sociedade-mãe, ii) analistas financeiros, iii) fundos e iv) outras partes interessadas da sociedade-mãe.	
h.	Estudo e implementação da estrutura de capitalização das filiais.	Abordagem caso a caso
i.	Custos do aumento do capital social da filial.	Abordagem caso a caso
j.	Outras actividades que sejam identificadas como actividades dos accionistas: Actividades relativas à adopção e aplicação de regras estatutárias e regras de conduta em matéria de «governo das sociedades» pela própria sociedade-mãe ou pelo grupo no seu conjunto.	Custos dos accionistas.

Apêndice II

RELATÓRIO SOBRE CASOS TRIANGULARES NÃO-UE

1. PREÂMBULO

1. Em conformidade com os debates realizados nas reuniões do Fórum Conjunto da UE em matéria de Preços de Transferência (FCPT) de 23 de Outubro de 2007 e 21 de Fevereiro de 2008, foi instituído um subgrupo encarregado de examinar a questão dos casos triangulares relativos a preços de transferência. Esse subgrupo reuniu-se em Bruxelas em 15 de Janeiro, 29 de Abril e 8 de Julho de 2008 e em 23 de Janeiro de 2009.
2. O presente relatório baseia-se nos trabalhos do subgrupo, tal como apresentados na reunião plenária de Março de 2009.
3. O presente relatório do FCPT contém sugestões não prescritivas sobre resolução de litígios relacionados com preços de transferência em casos triangulares não-UE, tal como definidos infra, independentemente de tais casos poderem ser cobertos, na totalidade ou em parte, pela Convenção de Arbitragem da UE.
4. Não se pretende que a actividade das autoridades competentes (AC) assegure uma maior certeza nos casos triangulares não-UE do que nos casos triangulares UE, nem que a definição de caso não-UE impossibilite o acesso à Convenção de Arbitragem apenas por estar envolvido um Estado que não é membro da UE.

2. DEFINIÇÃO DE CASOS TRIANGULARES (NO CONTEXTO DE PROCEDIMENTOS AMIGÁVEIS)

5. A fim de ajudar a centrar os debates do FCPT, sugeriu-se que se adoptasse uma definição de casos triangulares, a qual não deveria ser demasiado ampla nem demasiado restrita. A definição adoptada é idêntica à incluída no relatório sobre casos triangulares UE.
6. Para efeitos do presente documento, entende-se por «caso triangular» um caso em que dois Estados que participem num procedimento amigável não consigam resolver plenamente um problema de dupla tributação que surja relativamente aos preços de transferência, estando em causa o princípio da plena concorrência, pelo facto de uma empresa associada [na acepção da Convenção de Arbitragem] situada num terceiro Estado e identificada pelas duas autoridades competentes da UE (com base numa análise de comparabilidade que compreenda uma análise funcional e outros elementos factuais conexos) ter contribuído significativamente para um resultado não conforme com o princípio da plena concorrência numa cadeia de transacções ou de relações comerciais/financeiras relevantes, sendo este facto reconhecido pelo contribuinte vítima da dupla tributação e que solicita a aplicação do procedimento amigável.
7. Podem distinguir-se dois tipos de casos triangulares:

- os casos em que todas as empresas associadas em questão estão situadas na UE (a seguir designados casos triangulares UE);
- os casos em que a empresa associada identificada como a fonte dos resultados não conformes com o princípio da plena concorrência numa cadeia de transacções ou de relações comerciais/financeiras relevantes está situada fora da UE (a seguir designados casos triangulares não-UE).

3. ABORDAGENS POTENCIAIS DOS CASOS TRIANGULARES NÃO-UE

3.1. Rede de convenções

3.1.1. *Melhoria e alargamento da rede de convenções*

8. Na ausência de uma convenção em matéria de dupla tributação (CDT), ou quando a CDT não prevê um procedimento amigável, não há um processo claro que permita facilitar a eliminação da dupla tributação. Para obviar a esta situação, considera-se essencial a existência de uma rede extensa de convenções, tanto entre Estados-Membros da UE como entre estes e os países terceiros, que contenham uma disposição sobre um procedimento amigável eficaz.

3.1.2. *Inclusão do artigo 25.º, n.º 5, do Modelo de Convenção Fiscal da OCDE*

9. O procedimento amigável previsto na maior parte das actuais CDT não *exige* que as autoridades competentes cheguem a acordo no sentido de eliminar a dupla tributação, mas apenas que *envidem os melhores esforços* para resolver o caso. Quando as autoridades competentes não chegam a acordo após envidarem os melhores esforços nesse sentido, podem existir situações de dupla tributação não dedutível, ou de tributação não conforme com a convenção fiscal. Esta situação constitui uma importante fonte de preocupação para os contribuintes e as autoridades competentes. Os trabalhos recentes da OCDE sobre o artigo 25.º, n.º 5, do Modelo de Convenção Fiscal prevêem uma opção de arbitragem obrigatória.

10. De acordo com o ponto 64 dos comentários da OCDE relativos a esta disposição, o artigo 25.º, n.º 5, «...é [por conseguinte] um prolongamento do procedimento amigável que melhora a eficácia desse procedimento ao assegurar que, quando as autoridades competentes não consigam chegar a acordo sobre uma ou mais questões que impedem a resolução de um caso, essa resolução seja, mesmo assim, possível ao submeter tais questões a arbitragem...».

11. Por conseguinte, a eficácia do procedimento amigável será reforçada, desde que as convenções bilaterais em matéria de dupla tributação incluam esta disposição.

12. Seria também útil que os Estados-Membros da UE pudessem indicar se, no âmbito da negociação ou revisão das respectivas convenções fiscais, irão ou não propor a inclusão do artigo 25.º, n.º 5, do Modelo de Convenção Fiscal da OCDE.

13. Foram igualmente debatidos alguns aspectos práticos da inclusão do novo artigo 25.º, n.º 5. Considerou-se que, ao aplicar o artigo 25.º, n.º 5, do Modelo de Convenção Fiscal da OCDE em convenções fiscais bilaterais, as autoridades competentes podem enfrentar dificuldades de implementação se não existirem regras claras (p. ex. como

criar uma comissão consultiva, como escolher os membros, como repartir os custos, qual a língua a utilizar, como seleccionar um ponto no conjunto, etc.). Estas dificuldades poderiam resultar em procedimentos muito demorados, implicando inclusivamente o risco de abandono do processo de arbitragem previsto no artigo 25.º, n.º 5. Porém, um modelo de aplicação («modelo de procedimento amigável em matéria de arbitragem»), incluído em anexo à actualização do comentário da OCDE sobre o artigo 25.º, pode ser útil neste contexto.

3.2. Abordagem caso a caso da resolução de litígios

14. Propõem-se as vias de resolução em seguida expostas, salientando, no entanto, que a adequação de uma dada solução depende dos factos e circunstâncias de caso.

3.2.1. Resolução prospectiva: acordos prévios em matéria de preços de transferência (APP)

15. Uma abordagem possível seria a celebração de um APP relativo às transacções, a fim de evitar que surjam litígios em anos futuros. Além disso, ao celebrar um APP, as autoridades competentes poderiam acordar em aplicar os resultados do APP a anos anteriores abrangidos por procedimentos amigáveis pendentes, através de um acordo oficial ou informal, tendo em conta as possibilidades existentes ao abrigo do direito interno.

16. No que se refere à questão da potencial retroactividade, o subgrupo remeteu para o ponto 8.3 das directrizes relativas aos APP na UE, anexas à Comunicação da Comissão ao Conselho, ao Parlamento Europeu e ao Comité Económico e Social Europeu relativa às actividades do Fórum Conjunto da UE sobre Preços de Transferência no domínio da prevenção e resolução de litígios e às directrizes para os acordos prévios em matéria de preços de transferência na UE (COM (2007) 71 final), de 26 de Fevereiro de 2007:

«8.3. Retroactividade

58. Se permitida pela legislação nacional, a retroactividade é uma possibilidade a considerar nos casos em que permita resolver litígios ou prevenir a ocorrência de litígios relativamente a períodos anteriores.

A retroactividade não poderá ser mais do que um resultado secundário do APP e só deverá aplicar-se se compatível com os factos e circunstâncias do caso. Para que a retroactividade seja aplicável, os factos e circunstâncias dos períodos anteriores terão de ser idênticos aos subjacentes ao APP.

Não pode haver retroactividade do APP sem o consentimento do contribuinte.

A administração fiscal pode recorrer às medidas nacionais habituais se, no decurso do processo APP, tomar conhecimento de informações com incidência na tributação de períodos anteriores. Deverá, contudo, informar o contribuinte das suas intenções antes de proceder a uma nova liquidação do imposto referente a períodos anteriores, a fim de lhe dar a oportunidade de esclarecer as eventuais contradições.»

Para uma reflexão mais aprofundada sobre esta abordagem, ver o ponto 77 do relatório APP.

3.2.2. *Artigo 25.º, n.º 3, do modelo de Convenção Fiscal da OCDE*

17. O artigo 25.º, n.º 3, do Modelo de Convenção Fiscal da OCDE, quando incorporado nas convenções relevantes entre as partes, pode ser interpretado no sentido de tornar extensível o âmbito de aplicação do artigo 25.º de modo a poder reger os litígios relacionados com ajustamentos de preços de transferência em casos triangulares não-UE, oferecendo a opção de uma abordagem trilateral na eliminação dessa dupla tributação. No entanto, nem todas as convenções em matéria de dupla tributação seguem a redacção do Modelo de Convenção Fiscal, que facilita esta interpretação.
18. Quando isso acontece, poderia considerar-se a possibilidade de celebrar um protocolo ou uma convenção (adicional) específicos distintos para resolver tais casos. Porém, para a aprovação desse protocolo ou convenção (adicional) pode ser necessário seguir um processo legislativo subordinado a uma apreciação pelo parlamento, o que é por vezes bastante demorado.

3.2.3. *Alargamento da Convenção de Arbitragem a um Estado terceiro*

19. Pode ser útil explorar, caso a caso, a possibilidade de aplicação das disposições da Convenção de Arbitragem a um Estado terceiro, com base nos artigos 35.º e 36.º da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, desde que os direitos ou obrigações em questão sejam aceites pelo Estado terceiro. As autoridades competentes podem igualmente ponderar a utilização deste instrumento a fim de envolver o país terceiro nos procedimentos. Tal alargamento vincularia apenas as autoridades competentes implicadas no caso específico.
20. Os artigos 35.º e 36.º da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados dispõem o seguinte:

«Artigo 35.º: Tratados que prevêm obrigações para terceiros Estados

Uma disposição de um tratado faz nascer uma obrigação para um terceiro Estado se as Partes nesse tratado entenderem criar a obrigação por meio dessa disposição e se o terceiro Estado aceitar expressamente por escrito essa obrigação.

Artigo 36.º: Tratados que prevêm direitos para terceiros Estados

Uma disposição de um tratado faz nascer um direito para um terceiro Estado se as Partes nesse tratado entenderem conferir esse direito, por meio dessa disposição, ao terceiro Estado, ou a um grupo de Estados a que ele pertença, ou ainda a todos os Estados, e se esse terceiro Estado o consentir. Presume-se o consentimento enquanto não houver indicação em contrário, salvo se o tratado dispuser de outro modo.

Um Estado que exerça um direito nos termos do n.º 1 deve respeitar, para o exercício desse direito, as condições previstas no tratado ou estabelecidas de acordo com as suas disposições.»

3.3. Considerações relativas ao procedimento

3.3.1. Papel dos contribuintes

21. O FCPT reconhece o papel fundamental dos contribuintes nos casos triangulares não-UE.
22. Embora o procedimento amigável decorra essencialmente entre administrações fiscais, o carácter específico dos casos triangulares justificaria uma maior participação dos contribuintes, por exemplo mediante a prestação das informações adicionais solicitadas e de esclarecimentos factuais.
23. Neste contexto, convém também acrescentar que compete em primeiro lugar ao contribuinte identificar a relação ou relações comerciais/financeiras que conduzem a dupla tributação. O contribuinte tem de fornecer uma análise abrangente de todos os factos relevantes e de justificar, com base em elementos de prova, qual dos Estados contratantes deve iniciar o procedimento adequado. A adopção dos conceitos incluídos no Código de Conduta da UE relativo à documentação em matéria de preços de transferência para as empresas associadas (DPT UE) pode ser bastante útil.
24. O contribuinte deve informar a autoridade competente com a maior brevidade possível de que está(ão) envolvida(s) outra(s) parte(s) situada(s) em países terceiros (não-UE). Efectivamente, sem essa informação a resolução do caso poderia ser impossível devido às divergências dos prazos. É do interesse tanto das administrações fiscais como dos contribuintes adoptar uma posição de cooperação para se atingir uma rápida resolução. Isto pressupõe que todos os intervenientes (incluindo as administrações fiscais) procedam atempadamente ao devido intercâmbio de informações e entrega de documentação.

3.3.2. Coordenação das acções das autoridades competentes da UE

25. Num caso triangular não-UE, a participação das autoridades competentes não pertencentes à UE é fundamental para eliminar a dupla tributação. As autoridades competentes da UE devem chegar a acordo sobre o modo como o caso deve ser debatido e quem está em melhor posição para estabelecer o contacto inicial com a autoridade competente não-UE adequada, a fim de lançar um processo com vista à implementação eficiente do procedimento amigável.

3.3.3. Prorrogação do prazo de dois anos

26. Se for o caso, a fim de dar tempo suficiente às autoridades competentes envolvidas para a obtenção de uma solução adequada e aceitável, pode considerar-se a possibilidade de invocar o artigo 7.º, n.º 4, nos termos do qual o prazo de dois anos previsto no artigo 7.º, n.º 1, pode ser prorrogado por acordo mútuo e com o consentimento das empresas associadas interessadas. Se esta opção/solução for adoptada, recomenda-se vivamente que as partes determinem também previamente, de comum acordo, o termo do período de prorrogação do prazo de dois anos, em vez de optarem por uma prorrogação por um período indefinido. Os direitos do contribuinte ficarão assim salvaguardados e as autoridades fiscais poderão diligenciar no sentido de encontrar uma solução equitativa, embora demorando mais tempo do que o habitual ao abrigo do artigo 7.º da Convenção de Arbitragem.

4. CONCLUSÃO

27. O FCPT considera, à luz da experiência prática obtida até à data, que levou o debate tão longe quanto possível. No entanto, à medida que os países e as empresas adquirem mais experiência nesta matéria, pode ser necessário voltar a inscrever este tema no seu programa de trabalho.

28.