



PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA NA CEDEAO

Documento de base e recomendações sobre os enquadramentos legais e administrativos dos membros da CEDEAO para a aplicação das regras referentes aos preços de transferência.

Setembro de 2016

Este projecto é financiado pela União Europeia

Implementado por



Em parcerias com:



ÍNDICE

Abreviaturas.....	4
SUMÁRIO EXECUTIVO E RECOMENDAÇÕES	5
Capítulo 1: Introdução	13
1.1 Os preços de transferência no contexto internacional.....	13
1.2 A relevância dos preços de transferência e os riscos dos preços de transferência deturpados na região da CEDEAO.....	15
1.3 Enquadramentos legais e administrativos existentes	17
1.4 Riscos que surgem no sector dos recursos naturais.....	17
Capítulo 2: Reforma dos preços de transferência na CEDEAO - elementos chave de um regime de preços de transferência eficaz.....	19
2.1 Considerações relacionadas com as políticas	19
2.2 Conceber um enquadramento legal interno.....	20
2.3 Promover o cumprimento das regras sobre preços de transferência	24
2.3.1 Entrega das listas de preços de transferência	24
2.3.2 Requisitos de documentação relativa aos preços de transferência	25
2.3.3 Sanções	26
2.4 Estabelecer a capacidade administrativa para lidar com os preços de transferência	27
2.4.1 Formar uma equipa de especialistas em preços de transferência	28
2.4.2 Construir a capacidade dos especialistas em preços de transferência.....	29
2.4.3 Desenvolver um mecanismo de avaliação do risco	30
2.4.4 Governança e supervisão das auditorias	30
2.5 Evitar e resolver os litígios relacionados com preços de transferência	31
2.5.1 Procedimento para Acordos Multilaterais (MAP).....	31
2.5.2 Procedimentos administrativos para resolução de litígios.....	31
2.5.3 Acordos Prévios de Preços (APAs)	32
2.5.4 Medidas de simplificação/Portos seguros.....	34
Capítulo 3: Características principais dos regimes de preços de transferência nos países da CEDEAO	39
3.1 Disposições regulatórias	39
3.1.1 Aplicação do princípio da plena concorrência	39
3.1.2 Os métodos para os preços de transferência e o princípio da comparabilidade	42
3.1.3 Âmbito de aplicação das regras.....	45
3.2 Regras para ter em conta deduções excessivas de juros.....	58

3.3	Documentação	60
3.3.1	Documentação - requisitos básicos.	60
3.3.2	Listas de Informações	66
3.3.3	Intercâmbio internacional de informações	67
3.4	Sanções	68
3.5	Resolução de litígios.....	68
Capítulo 4: Recomendações.....		75
4.1	Regulamentos e orientações.....	75
4.1.1	Legislação primária e secundária - disposições essenciais	75
4.1.2	Âmbito das regras - transacções domésticas.....	75
4.1.3	Âmbito das regras - pequenos contribuintes e transacções.....	76
4.1.4	Obrigações dos contribuintes	76
4.1.5	Capacidade das regras para lidarem com as questões mais complexas sobre preços de transferência.....	76
4.1.6	Distinção entre "limites do princípio de plena concorrência" e "técnicas estatísticas"	77
4.1.7	Definição do âmbito das regras para os preços de transferência - definição de partes relacionadas.....	78
4.2	Outras questões relacionadas.....	79
4.2.1	Dedutibilidade dos juros	79
4.2.2	Abuso de Tratados	80
4.3	Regras para garantir a disponibilidade da informação necessária para a avaliação do risco, selecção de casos e auditorias.....	80
4.3.1	Listas de preços de transferência.....	80
4.3.2	Documentação relativa aos preços de transferência	81
4.3.3	Comunicação país a país	81
4.3.4	Intercâmbio internacional de informações	82
4.4	Desafios específicos na identificação de dados para análises de comparabilidade	82
4.4.1	Utilização de bases de dados	82
4.4.2	Expandir o âmbito da pesquisa de comparáveis	83
4.4.3	Assumir uma abordagem realista - Reconhecer que é improvável que toda a informação adequada esteja disponível	84
4.5	Procedimentos claros.....	84
4.6	Simplificação e medidas para o serviço aos clientes	85
4.6.1	Portos seguros	85

4.6.2 Medidas para reduzir o esforço de cumprimento dos contribuintes menores.....	85
4.6.3 Acordos Prévios sobre Preços (APAs)	86
Bibliografia:	87
Anexo 1: Gana - lista de preços de transferência	88
Anexo 2: Nigéria - formulário para revelação e declaração dos preços de transferência	97
Anexo 3: Libéria - lista de preços de transferência	123
Anexo 4: Modelo - legislação sobre preços de transferência	136
Anexo 5: Modelo - regras de subcapitalização	169

ABREVIATURAS:

APA – Acordo Prévio de Preços

ATAF - Fórum Africano para a Administração Fiscal

BEPS - Erosão da Base Tributária e Transferência de Lucros

IRC – Imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas

CEDEAO - Comunidade Económica dos Estados da África Ocidental

UE – União Europeia

IDE - Investimento Directo Estrangeiro

PIB - Produto Interno Bruto

FMI - Fundo Monetário Internacional

MAP – Procedimento Amigável

EMN - Empresa Multinacional

NAFTA - Acordo de Livre Comércio da América do Norte

OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

OSIWA - Instituto para uma Sociedade Aberta para a África Ocidental

WBG – Grupo Banco Mundial

UEMAO - União Económica e Monetária da África Ocidental

SUMÁRIO EXECUTIVO E RECOMENDAÇÕES

Este documento de base fornece um resumo e uma análise da abordagem da Comunidade Económica dos Estados da África Ocidental (CEDEAO) aos preços de transferência. O Relatório foi preparado no contexto da conferência da CEDEAO sobre Preços de Transferência de 11-13 Outubro de 2016 e destina-se a:

- Fazer um levantamento da abordagem actual dos países da CEDEAO à regulamentação e implementação dos preços de transferência.
- Partilhar experiências e boas práticas na adopção de medidas eficazes para proteger a base de tributação das empresas, mantendo um clima de investimento atraente
- Recomendar acções que permitam que os regimes dos preços de transferência nos países da CEDEAO possam ser reforçados
- Partilhar, e solicitar comentários, sobre diversas ferramentas que foram desenvolvidas para apoiar os países da CEDEAO a adoptarem e aplicarem regras eficazes para os preços de transferência.

O Relatório é um resultado do Projecto para os Preços de Transferência para a CEDEAO do Grupo do Banco Mundial (GBM), um componente de uma política abrangente da Projecto para a Política de Investimento e Impostos da CEDEAO. O Projecto para os Preços de Transferências é exemplo da iniciativa do Banco Mundial para apoiar a mobilização de recursos nacionais e é realizado em parceria com a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE); também beneficiou estreita cooperação com o Fórum Africano da Administração Fiscal (ATAF).

Projecto para os Preços de Transferência

O Projecto para os Preços de Transferência da CEDEAO tem como objectivo apoiar os países a reforçarem as suas regras para os preços de transferência. O projecto reconhece que, para os países em desenvolvimento, a adopção das regras exigidas não é suficiente - estes países enfrentam frequentemente desafios complicados na sua implementação, decorrentes de questões de capacidade ou de um acesso inadequado à informação. O projecto concentra-se tanto na implementação e nas questões administrativas, como também na legislação pura. Este Relatório reconhece que os países têm que alcançar um equilíbrio entre, por um lado garantir que as regras são eficazes na prevenção da transferência de lucros, e, por outro lado, a necessidade de serem transparentes, previsíveis e conformidade com as normas internacionais. Ao mesmo tempo, as disposições devem ser implementáveis de uma forma que evite um excesso de cumprimento ou custos de imposição e a sua concepção deve ter em conta a capacidade e os constrangimentos dos recursos e da administração fiscal nos países da CEDEAO.

Estrutura do documento

O **Capítulo 1** discute os antecedentes do relatório e realça o contexto no qual o projecto é elaborado. Discute a significância dos preços de transferência para os países em desenvolvimento, e os desafios

enfrentados pelos países em desenvolvimento relativamente à implementação dessas regras. Realça igualmente o foco político global actual dos preços de transferência e questões similares relativamente à tributação das empresas multinacionais, especialmente a iniciativa da OCDE/G20 sobre a Erosão da Base Tributária e Transferência de Lucros (BEPS), que têm impactos sobre os países em desenvolvimento. O capítulo também discute o desenvolvimento em curso dos "Kits de ferramentas" que foram concebidos para ajudar os países em desenvolvimento a introduzir medidas eficiente de combate à Erosão da Base Tributária e Transferência de Lucros (BEPS), uma vez que poderão ser relevantes para os países da CEDEAO.

Uma mensagem importante a reter é a de que embora seja difícil de estabelecer uma quantificação precisa da perda de receita tributária devido ao abuso dos preços de transferência, existem diversos indicadores que podem indicar a extensão do risco para um país. Referindo-se a estes indicadores, o capítulo discute a variação dos diversos tipos de riscos relativos à deturpação dos preços de transferência, entre os países da CEDEAO.

Por último, o capítulo realça os potenciais benefícios disponíveis para os países da CEDEAO através da cooperação e coordenação. Os benefícios da cooperação podem surgir através de um suporte mútuo como formação e aprendizagem entre parceiros, partilha de experiências e desenvolvimento conjunto ou aquisição de ferramentas. O alinhamento dos requisitos de cumprimento do contribuinte, como uma lista anual dos preços de transferência, ou requisitos de documentação, podem reduzir a carga derivada do cumprimento para os contribuintes, enquanto o alinhamento de portos seguros irá reduzir o risco de competição tributária entre países.

O Capítulo 2 descreve as considerações de política para os países que desejem introduzir ou melhorar o seu regime para os preços de transferência. O capítulo apresenta as características essenciais da legislação que deve ser introduzida e fazer aplicar, as regras para os preços de transferência em conformidade com as normas aceites internacionalmente. O princípio da plena concorrência e o princípio da comparabilidade são foco central destas características. Descreve em seguida a experiência internacional de diversos aspectos administrativos - incluindo a recolha de informações, documentação e sanções, assim como as medidas para reduzir os entraves à conformidade e ao cumprimento, como os portos seguros, acordos prévios de preços (APAs), medidas para a resolução de litígios, e isenções ou entraves administrativos menos pesados para os pequenos contribuintes.

Por último, o capítulo discute a importância de uma estrutura administrativa que encoraje a utilização mais eficaz dos recursos (para a administração fiscal e para o contribuinte), assim como a consistência, justiça e melhores práticas. Existem três elementos que são essenciais neste contexto: o processo de avaliação do risco, a criação de uma equipa de especialistas experientes, e um sistema de supervisão e de gestão centralizado.

O Capítulo 3 faz um levantamento das características principais dos regimes de preços de transferência nos países da CEDEAO. Revela um vasto espectro de abordagens legais - alguns países já introduziram regras detalhadas que estão em conformidade com as normas internacionais; outros ainda só têm regras relativamente básicas. Isto não significa que todos os países necessitam de adoptar a mesma abordagem - de facto, nem "todos os sapatos cabem no mesmo pé" e as regras dos países devem reflectir as prioridades da política do país, os riscos que enfrentam e a sua estrutura administrativa e capacidades.

Os países que pertencem à União Económica e Monetária da África Ocidental (UEMAO), adoptaram um vocabulário similar na sua legislação primária, apesar de existirem diferenças significativas entre eles. Na medida em que estes países escolham modernizar as suas regras, faria sentido fazer uma abordagem coordenada. O capítulo sumariza a abordagem feita pelos países da CEDEAO no que diz respeito a: disposições regulatórias, regras relativamente à dedutibilidade dos juros, documentação, declarações anuais, penalidade e resoluções de litígios (incluindo acordos prévios de preços).

O **Capítulo 4** considera a abordagem revelada no capítulo anterior e faz diversas recomendações e sugestões. Estas estão resumidas abaixo.

PROBLEMAS E RECOMENDAÇÕES

Legislação

1. Na maior parte dos países da CEDEAO, as regras primárias sobre os preços de transferência têm falta de transparência e correm o risco de serem ineficazes na abordagem de complexos acordos relacionados com os preços de transferência. A falta de clareza das regras pode criar um clima de investimento desfavorável e pode impedir a sua aplicação por parte das autoridades fiscais.

Recomendamos que aqueles países da CEDEAO que não modernizaram as suas regras, considerem corrigi-las ou substituí-las em linha com as sugestões detalhadas neste relatório de forma a aplicar de forma clara o princípio da plena concorrência e criar obrigações transparentes a serem cumpridas pelos contribuintes.

2. Alguns países da CEDEAO aplicam as suas regras sobre preços de transferência às transacções entre partes relacionadas puramente domésticas (para além das transacções transfronteiriças entre partes relacionadas). Essas regras dizem respeito a um risco de abuso de preços de transferência através de transacções entre partes relacionadas sujeitas a tratamentos fiscais diferentes, mas também têm o potencial de criar uma incerteza e custos de cumprimento desnecessários em relação a transacções domésticas sujeitas ao mesmo tratamento fiscal.

Recomendamos que os países da CEDEAO avaliem os riscos que resultantes das transacções entre partes internas relacionadas e, nos casos em que exista um risco, considerem ampliar o âmbito das regras sobre os preços de transferência para cobrir essas transacções. Além disso, sempre que existirem regras internas, os países da CEDEAO devem tomar medidas para mitigar as dificuldades ao seu cumprimento e aplicação – Por exemplo, aplicando as regras internas apenas às transacções entre parte relacionadas entre contribuintes sujeitos a tratamentos fiscais diferentes.

3. Alguns países da CEDEAO exigem que os contribuintes utilizem os preços de plena concorrência nas suas transacções entre partes relacionadas. Isto traz problemas de cumprimento para alguns contribuintes.

Recomendamos que os países da CEDEAO clarifiquem essa situação, se os contribuintes utilizam ou não preços de plena concorrência nas suas transacções, os contribuintes devem calcular o seu lucro sujeito ao imposto em conformidade com o princípio da plena concorrência.

4. O projecto da OCDE/G20 sobre a Erosão da Base Tributária e Transferência de Lucros (BEPS) introduziu clarificações às directrizes da OCDE relativamente aos preços de transferência de modo a aumentar a eficácia das regras sobre os preços de transferência para lidar com os riscos fiscais que surgem de um número de questões de alto risco: transferência do risco; intangíveis; transacções que não fazem qualquer sentido comercial; entidades muito capitalizadas/pouca substância.

Recomendamos que os países da CEDEAO considerem actualizar as suas regras sobre os preços de transferência para garantir que são capazes de lidar com estas questões de BEPS.

5. Alguns países fazem uma referência cruzada nas suas regras ou orientação declarando que devem ser interpretadas em conformidade com os Artigos relevantes das Convenções Modelo da ONU e da OCDE e com as Orientações da OCDE sobre preços de transferência (excepto quando existe uma divergência entre estes instrumentos e as regras internas, caso em que as últimas prevalecem). Esta abordagem importa de forma eficaz as abordagens desenvolvidas internacionalmente para o regime interno e avisa que a autoridade tributária tenciona aplicar as suas regras em conformidade com as normas internacionais.

Recomendamos que os países da CEDEAO considerem introduzir essas referências nas suas regras e/ou directrizes.

6. A maior parte das autoridades tributárias permite a utilização dos "limites do princípio da plena concorrência". Nos casos em que não pode ser estabelecido um limite fiável do princípio da plena concorrência, muitas autoridades tributárias também aplicam, e as empresas multinacionais utilizam, técnicas estatísticas (tipicamente, mas não sempre, um "limite interquartilico"). Nos países da CEDEAO, a prática é mista, mas alguns países não mencionam as técnicas estatísticas nas suas regras e directrizes, deixando os contribuintes incertos sobre se são ou não aceites e, se for o caso, como deverão ser utilizadas.

Recomendamos que os países da CEDEAO clarifiquem nas suas regras e directrizes que aceitam uma técnica estatística para estabelecer um limite, e que sejam claros quanto à aplicação do limite.

7. Alguns países da CEDEAO adoptaram uma definição de "parte relacionada" que tem o potencial para não considerar uma relação em circunstâncias que representam um risco para os preços de transferência, ou considerar um relacionamento em circunstâncias onde há pouco ou nenhum risco realista.

Recomendamos que os países da CEDEAO revejam a sua definição de partes relacionadas (com a finalidade de definir o âmbito de aplicação das regras sobre os preços de transferência), e a corrijam se necessário.

8. Alguns países da CEDEAO aplicam os princípios e métodos contidos na legislação sobre preços de transferência para a atribuição de lucros a um estabelecimento permanente. Este pode ser um mecanismo útil para clarificar a aplicação do princípio da plena concorrência à atribuição do lucro.

Recomendamos que os países da CEDEAO considerem se aplicam ou não os princípios e os métodos contidos na legislação sobre preços de transferência para a atribuição de lucros a um estabelecimento permanente.

Desafios relacionados com a erosão da base tributária

1. Alguns países da CEDEAO não implementaram quaisquer medidas para se protegerem contra uma dedutibilidade excessiva dos juros. Outros têm uma legislação em vigor que poderá não lidar totalmente com este risco, sendo um risco enorme para as receitas tributárias de alguns países da CEDEAO.

Recomendamos que os países da CEDEAO revejam as suas regras actuais para ter em conta uma dedutibilidade excessiva de juros e, sempre que necessário, corrijam as regras existentes ou introduzam novas regras. Sugerimos que os países considerem adoptar a abordagem recomendada pela OCDE/G20 no resultado da acção 4 do projecto BEPS.

2. Alguns países da CEDEAO mostraram preocupação relativamente ao abuso dos tratados, especialmente relativamente aos riscos de "shopping de tratados".

Recomendamos que os países da CEDEAO revejam os seus tratados e leis internas para estabelecerem a extensão do risco que enfrentam e que introduzam as medidas sugeridas no resultado da Acção 6 do projecto BEPS da OCDE/G20

Acesso à informação

1. Alguns países da CEDEAO introduziram uma exigência para que os contribuintes afectados entreguem listas anuais dos preços de transferência, normalmente com a declaração fiscal anual. A informação contida nestas listas proporciona uma visão de alto nível das transacções entre partes relacionadas e é utilizada para fazer a avaliação do risco e a selecção de casos.

Recomendamos que os países da CEDEAO considerem a exigência de entrega de listas anuais de preços de transferência.

2. Poderão existir benefícios substanciais para as autoridades tributárias e para os contribuintes se os países da CEDEAO harmonizarem essas listas.

Recomendamos que os países da CEDEAO considerem uma cooperação para harmonizar o conteúdo das listas de preços de transferência exigidas.

3. A maior parte dos países da CEDEAO introduziu algum tipo de exigência de documentação para os preços de transferência, apesar de existirem algumas variações significativas nesta abordagem.

O projecto BEPS da OCDE/G20 introduziu uma nova orientação relativamente à documentação, que foi concebida para fornecer uma informação abrangente relativamente aos preços de transferência locais e globais.

Recomendamos que os países da CEDEAO considerem introduzir (na lei interna) a abordagem para a documentação dos preços de transferência contida nos resultados da Acção 13 do BEPS.

4. O projecto da OCDE/BEPS introduziu uma exigência para as empresas multinacionais (EMN) de maior dimensão entregarem declarações "País-a-País", que proporcionam uma visão geral de alto nível das operações globais dessas EMNs.

Recomendamos que os países da CEDEAO estabeleçam em que medida é que as grandes EMNs (as que têm um volume de negócios anual consolidado de €750m ou mais) operam nas suas jurisdições. Recomendamos igualmente, que sempre que essas EMNs operarem no país, os países da CEDEAO considerem fazer as alterações necessárias às regras internas para exigir a entrega da declaração (em circunstâncias especificadas) e que estabeleçam disposições para o intercâmbio internacional de informações. Além disso, sugerimos que os países da CEDEAO revejam o nível do limiar global do volume de negócios consolidado, com a finalidade de o apresentar em futuras discussões sobre a revisão do nível do limiar obrigatório.

5. O intercâmbio internacional de informações é uma ferramenta chave para aplicar as regras sobre os preços de transferência e ter em conta a fuga e evasão fiscais.

Recomendamos que os países da CEDEAO continuem a estabelecer os instrumentos legais que lhes permitem trocar informações i.e. tratados fiscais, acordos de troca de informação fiscal, e instrumentos multilaterais.

6. As administrações fiscais e os contribuintes nos países da CEDEAO enfrentam desafios significativos para identificar os dados relativos aos "comparáveis" muitas vezes necessários para fazer uma análise dos preços de transferência. As bases de dados disponíveis comercialmente (actualmente disponíveis em apenas um país da CEDEAO) fornecem apenas uma solução parcial para este problema.

Recomendamos que os países da CEDEAO considerem adquirir uma base de dados comercial. Tendo em conta os custos envolvidos, recomendamos que os países da CEDEAO considerem a exequibilidade de agirem em conjunto para adquirir e operar essa base de dados. Além disso, os países da CEDEAO poderão considerar outras potenciais abordagens que podem mitigar os desafios de identificar comparáveis fiáveis (incluindo Portos seguros e orientação sobre comparáveis estrangeiros etc.).

Medidas de simplificação

1. O cumprimento das regras sobre os preços de transferência pode sobrecarregar consideravelmente os contribuintes. Ao mesmo tempo, a imposição das regras tem um elevado custo para as administrações fiscais. É importante que os custos não sejam desproporcionados aos riscos.

Recomendamos que os países da CEDEAO considerem introduzir medidas para isentar os contribuintes mais pequenos das regras sobre os preços de transferência, e de isentar, ou reduzir a carga relacionada com a documentação a apresentar.

2. Alguns países da CEDEAO introduziram "Acordos prévios de preços", que lhes permitem fazer acordos prospectivos com os contribuintes relativamente à abordagem dos preços de transferência para as transacções entre partes relacionadas.

Embora reconheçamos que os APAs poderão não ser uma prioridade para alguns países, recomendamos que os países da CEDEAO considerem se devem introduzir essas medidas.

3. Os "Portos seguros" podem trazer benefícios significativos para as administrações fiscais e para os contribuintes, incluindo a necessidade de identificar comparáveis para cada transacção. O projecto BEPS da OCDE/G20 propôs uma base para um porto seguro relativo a serviços com baixo valor acrescentado.

Recomendamos que os países da CEDEAO considerem desenvolver portos seguros para transacções chave de baixo valor, como os serviços, manufactura básica e distribuição. Existem benefícios na cooperação regional com a introdução de portos seguros e recomendamos que os países da CEDEAO considerem trabalhar em conjunto para desenvolver e alinhar as regras para os portos seguros.

Questões administrativas

1. A experiência internacional demonstra que deve ser feita uma abordagem cuidada à administração das auditorias aos preços de transferência.

Recomendamos que os países da CEDEAO que estão a introduzir uma nova ou melhorada capacidade relacionada com os preços de transferência considerem a administração desta capacidade, incluindo a formação de uma equipa de especialistas, um processo sistemático de avaliação do risco, e uma gestão e supervisão centralizada.

Desenvolvimento da capacidade e construção de competências

1. A implementação de um regime de preços de transferência exige um investimento na construção de um enquadramento regulatório, uma estrutura administrativa eficiente e das competências necessárias.

Recomendamos que, ao mesmo tempo que aproveitam os programas de desenvolvimento internacionais e de capacidade regional, os países da CEDEAO considerem também estabelecer um mecanismo de cooperação para permitir partilhar as experiências e conhecimentos,

desenvolvimento conjunto de ferramentas (como regras modelo) e a aprendizagem entre parceiros.

CAPÍTULO 1: INTRODUÇÃO

1.1 OS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA NO CONTEXTO INTERNACIONAL

Os preços de transferência adquiriram um papel central no debate global sobre impostos internacionais. Os preços de transferência estão relacionados com o estabelecimento dos preços nas transações transfronteiriças de mercadorias, serviços, e propriedades intangíveis entre partes relacionadas - tipicamente membros do mesmo grupo de uma EMN (empresa multinacional). Estes preços têm um impacto directo no valor dos lucros declarados pelas EMNs, e os impostos de pagam, em cada país em que operam. O aumento da globalização e da competição fiscal entre os países para atrair capital móvel trouxe oportunidades para as EMNs - frequentemente através dos preços de transferência - para reduzirem bastante a sua carga fiscal global transferindo lucros artificialmente através das fronteiras para beneficiarem de taxas fiscais que são mais reduzidas do que no país onde tem lugar a actividade comercial "real".

Os impostos perdidos devido ao abuso dos preços de transferência e outros meios de BEPS é um desafio tanto para países desenvolvidos como para países em desenvolvimento. De acordo com as estimativas da OCDE, são perdidos anualmente \$100-240 mil milhões devido aos esquemas de BEPS, o que é equivalente a 4-10% das receitas globais dos impostos sobre os rendimentos das empresas ¹. Os países em desenvolvimento, que se apoiam bastante no imposto sobre o rendimento, são ainda mais afectados por este fenómeno global. Crivelli, de Mooij e Keen (2015), por exemplo, avaliam a dimensão e significado da base tributária e dos efeitos prejudiciais da gestão estratégica das taxas². As suas conclusões sugerem que a evasão associada com os paraísos fiscais tem um impacto maior relativamente ao PIB nos países em desenvolvimento. Fornecem uma provável estimativa das perdas de receitas a longo prazo nos países que não pertencem à OCDE no valor de \$200 mil milhões. A CNUCED (2015) estima que 30% dos investimentos globais transfronteiriços das empresas é veiculado através de centros offshore. As perdas de receitas anuais estimadas para os países em desenvolvimento atingem aproximadamente \$100 mil milhões. Não obstante, muitos países em desenvolvimento ainda não têm enquadramentos legais e regulatórios adequados para uma aplicação eficiente das regras sobre os preços de transferência. Os que têm uma legislação sobre preços de transferência em vigor têm muitas vezes uma capacidade administrativa

¹ www.oecd.org/beps

² Crivelli E., de Mooij R., Keen M.: *Erosão da Base Tributária, Transferência de Lucros e os Países em Desenvolvimento*, Documentos de trabalho do FMI, WP/15/118, 2015.

limitada, experiência insuficiente e acesso inadequado à informação necessária, para fazer auditorias eficazes, especialmente quando confrontados com grandes empresas multinacionais bem aconselhadas.

A OCDE com o apoio do G20 lançou o projecto BEPS, que – em 15 pontos de acção – pretende rever as regras fiscais internacionais para lidar com as causas subjacentes da evasão fiscal das empresas. O pacote final dos relatórios sobre BEPS foi lançado em Outubro de 2015 e fornece uma orientação sobre a reforma fiscal internacional para ajudar os países a alinharem as suas práticas fiscais de forma a reduzirem a atribuição de preços de transferência deturpados e outros esquemas de BEPS³. Tendo sido inicialmente direccionado para um conjunto específico de prioridades da OCDE, a agenda do BEPS não pretende cobrir todos os desafios relevantes para as economias em desenvolvimento. Especialmente para países com uma capacidade reduzida, é necessária uma visão mais alargada dos riscos da erosão da base tributária e de contra medidas proporcionais à sua capacidade administrativa. Para ajudar os países em desenvolvimento a implementarem as recomendações sobre BEPS, as organizações internacionais, incluindo o GBM, a OCDE e o Fundo Monetário Internacional (FMI) também concordaram em desenvolver orientações adicionais sob a forma de kits de ferramentas práticos. Estão incluídos kits de ferramentas para ajudar os países em desenvolvimento a implementarem os requisitos de documentação dos preços de transferência e lidarem com as questões práticas da falta de informação necessária para fazer uma auditoria dos preços de transferência. Estas orientações serão relevantes para os estados membros que planeiam introduzir ou fortalecer as suas regras sobre preços de transferência nos seus países.

Os estados membros da CEDEAO deverão considerar quais os elementos do projecto BEPS que lhes causam uma maior preocupação imediata, à luz das suas necessidades e circunstâncias, e ponderar os benefícios e os custos da implementação das medidas BEPS ⁴. Nalgumas circunstâncias, poderá ser benéfico considerar como poderão ser adaptadas ou complementadas para satisfazer as necessidades dos países da CEDEAO.

³ <http://www.oecd.org/ctp/beps-about.htm>

⁴ Uma iniciativa mais recente da OCDE (o "enquadramento para a inclusão") convida os membros que não fazem parte da OCDE, incluindo alguns dos estados membros da CEDEAO, a colaborarem no desenvolvimento adicional da iniciativa BEPS e na implementação das recomendações BEPS do OCDE/G20.

1.2 A RELEVÂNCIA DOS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA E OS RISCOS DOS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA DETURPADOS NA REGIÃO DA CEDEAO.

É muito difícil estimar com exactidão o valor da receita fiscal que está em risco devido aos preços de transferência. As provas relacionadas com os prejuízos fiscais devido ao abuso dos preços de transferência nos estados membros da CEDEAO são em grande parte informais. Não obstante, foram feitos diversos estudos para avaliar a magnitude das receitas fiscais não cobradas pelas economias Africanas devido aos preços de transferência deturpados. Com base num vasto conjunto de suposições, o Open Society Institute for West African States (OSIWA) fornece estimativas das perdas das regiões da CEDEAO resultantes dos preços de transferência deturpados que deverão atingir os \$78 mil milhões no ano de 2018 e levando a perdas de receitas governamentais de \$14 mil milhões⁵.

Os dados do Banco Mundial indicam que a dimensão e natureza do risco dos preços de transferência poderão variar entre os países da CEDEAO. Isto é em parte devido ao facto da região da CEDEAO ser economicamente diversa. A Nigéria é a maior economia em África, enquanto Cabo Verde, a Guiné-Bissau, a Libéria e a Gâmbia estão entre as mais pequenas do continente. Dez países da CEDEAO são considerados pelas Nações Unidas como "países menos desenvolvidos" (Benim, Burkina Faso, Gâmbia, Guiné, Guiné-Bissau, Libéria, Mali, Níger, Senegal, Serra Leoa e Togo), com um PIB per capita entre \$255 a \$1060 (números de 2014). Na outra ponta do espectro estão Cabo Verde (\$3641), a Costa do Marfim (\$1545), o Gana (\$ 1442) e a Nigéria (\$2978).

Ao nível mais básico, o Investimento Directo Estrangeiro (IDE) pode ser um indicador de vulnerabilidades potenciais pela atribuição de preços de transferência deturpados. Internamente, o IDE surge de várias formas, incluindo o estabelecimento de empresas subsidiárias locais que deverão transaccionar com outros membros do grupo multinacional ao qual pertencem. As entradas líquidas do IDE cresceram na CEDEAO de \$7 mil milhões em 2006 para \$18,8 mil milhões em 2011. Desde 2012, a entrada de investimento na região foi sendo reduzido e caiu bruscamente ao nível de \$ 9,4 mil milhões em 2015 quando o surto de Ebola, ameaças de segurança e queda dos preços das matérias-primas (especialmente do petróleo e do gás) afectaram negativamente vários países da CEDEAO.

De igual modo, o nível das importações e exportações dá uma indicação inicial da potencial relevância dos riscos dos preços de transferência. As estatísticas comerciais continuam, no entanto, a incluir tipicamente

⁵ OSIWA: *Mobilização dos recursos internos na África Ocidental: Oportunidades Falhadas*, Fevereiro de 2015.

tanto as importações e exportações de partes não relacionadas (para as quais existe um risco de preços de transferência muito reduzido) como as entre partes relacionadas.

Ao longo da última década, as economias da África Ocidental cresceram rapidamente - durante o período de 2006 a 2015, os países da CEDEAO cresceram muito, com uma taxa anual média de crescimento do PIB de 4,96% com um aumento das actividades que envolvem empresas multinacionais.

A maior parte de comércio da CEDEAO tem lugar com países fora da região incluindo a União Europeia (UE) e os países do Acordo de Livre Comércio da América do Norte (NAFTA) (23% e 34% da exportações respectivamente ⁶), maior parte das quais tem regimes de preços de transferência em vigor já desenvolvidos. Isto cria um risco adicional na medida em que, na ausência de um enquadramento adequado para os preços de transferência em vigor, as EMNs poderão ter um incentivo para cumprir em excesso as regras nos países com regimes de preços de transferência avançados e ter níveis de cumprimento menos nos países em que a aplicação das regras para os preços de transferência é fraca. O risco da transferência de lucros poderá ser aumentado pela taxa relativamente alta do IRC na região:

Figura 1: Taxas do IRC na CEDEAO (2015)

Benim	30%	Libéria	25%
Burkina Faso	28%	Mali	30%
Cabo Verde	25%	Níger	30%
Costa do Marfim	25%	Nigéria	30%
Gâmbia	31%	Senegal	30%
Gana	25%	Serra Leoa	30%
Guiné	35%	Togo	30%
Guiné-Bissau	25%		

⁶ECOWAS.int

Uma vez que as economias da África Ocidental deverão crescer nos próximos anos e as EMNs continuam a expandir a sua presença, existe uma necessidade cada vez maior que os países da região desenvolvam uma legislação de preços de transferência saudável e capacidades de auditoria.

1.3 ENQUADRAMENTOS LEGAIS E ADMINISTRATIVOS EXISTENTES

Os países da CEDEAO têm níveis de prontidão variáveis para fazer cumprir a legislação sobre preços de transferência. A maior parte ainda está numa primeira fase e tem uma experiência muito limitada na condução de auditorias aos preços de transferência. Algumas administrações, incluindo a Nigéria, Gana, Libéria, Cabo Verde, já introduziram uma legislação sobre preços de transferência e requisitos de cumprimento enquanto outras apenas têm disposições gerais relativamente ao princípio da plena concorrência na legislação sem uma orientação detalhada (por exemplo Benim, Burkina Faso, Gâmbia, Guiné). O Senegal está no processo de implementar enquadramentos legais e regulatórios abrangentes. Fora dos países da CEDEAO, apenas a Nigéria e o Gana têm equipas dedicadas de especialistas em preços de transferência dentro da administração fiscal. A Libéria e o Senegal estão actualmente a construir unidades para lidar com os preços de transferência. O Gana, Nigéria, Libéria também começaram as suas primeiras auditorias aos preços de transferência. Outros países ainda não começaram a fazer aplicar a legislação devido à falta de consciencialização e capacidade entre os auditores. Sem uma legislação de preços de transferência adequada e mecanismos de aplicação, existe um risco dos estados membros da CEDEAO não cobrarem as quantias de receitas fiscais devidas.

1.4 RISCOS QUE SURGEM NO SECTOR DOS RECURSOS NATURAIS

Um risco significativo para alguns países da CEDEAO está no sector dos recursos naturais⁷. Muitos dos riscos são partilhados com os encontrados noutras sectores, mas existe uma questão específica e de grande valor resultante da avaliação dos recursos naturais vendidos às partes estrangeiras relacionadas, com o objectivo de determinar o lucro tributável para tributar os rendimentos das empresas e para determinar as royalties que devem ser pagas à jurisdição relevante. Estas duas questões envolvem frequentemente as regras sobre os preços de transferência (nomeadamente: Kit de ferramentas do GBM sobre os preços de transferência das matérias-primas extraídas).

⁷ Os países com um sector petrolífero significativo incluem: A Costa do Marfim (3,6%), o Gana (6,2%), o Níger (8%) e a Nigéria (13,6%). Os países com um sector mineiro significativo incluem: Burkina Faso (13,7%), o Gana (5,7%), a Guiné (9,9%), o Senegal (2%) e o Togo (2%). Além disso, a Libéria tem um sector da borracha significativo e tem a maior "Renda florestal" do mundo em % do PIB (dados do Banco Mundial, 2014).

É essencial que os governos afectados adquiram a capacidade de garantir que a produção do sector dos recursos naturais é avaliada em conformidade com o princípio da plena concorrência. Alguns países (maioritariamente na América do Sul) adoptaram uma abordagem aos preços de transferência específica para lidar com esta questão - Por vezes referida como o "sexto método" ou métodos dos "preços de referência". Esses métodos podem ser muito grosseiros na sua aplicação. Espera-se que as organizações regionais e internacionais trabalhem para refinar essas regras e adaptá-las às circunstâncias da CEDEAO. Isto poderá envolver, por exemplo, o desenvolvimento de um "método" específico concebido para cada tipo de matéria-prima. A contribuição dos países da CEDEAO para o desenvolvimento destas abordagens será encorajada e bem-vinda.

Uma outra questão é a fonte dos dados necessários para atribuir um valor à produção. Estão disponíveis diversas bases de dados da indústria internacional, assim como os dados das trocas internacionais de matérias-primas. É importante para os países relevantes da CEDEAO que essa informação esteja disponível para as administrações fiscais e, mais uma vez, isso é uma questão que pode ser tratada a nível regional e internacional - através de, por exemplo, cooperação na aquisição e utilização de fontes de dados.

CAPÍTULO 2: REFORMA DOS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA NA CEDEAO - ELEMENTOS CHAVE DE UM REGIME DE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA EFICAZ

2.1 CONSIDERAÇÕES RELACIONADAS COM AS POLÍTICAS

A Implementação de um regime de preços de transferência saudável pode contribuir para melhorar a capacidade dos países de mobilizarem os recursos internos de forma eficiente,⁸ e melhorar o clima comercial para os investidores estrangeiros e internos. Este duplo objectivo pode ser alcançado através da elaboração de uma legislação de preços de transferência adequada e garantindo que é administrada correctamente.

Os objectivos da política para o estabelecimento de um regime de preços de transferência incluem:

- Proteger a base de tributação contra a transferência de lucros - especialmente transferências transfronteiriças, mas também internamente entre as partes relacionadas sujeitas a tratamentos fiscais diferentes;
- Incentivar os contribuintes a utilizarem a atribuição de preços de acordo com os princípios da plena concorrência nas suas transacções com partes relacionadas, e exigir que calculem os rendimentos tributáveis em conformidade com as condições de plena concorrência.
- Manter "condições de igualdade" entre as EMNs e as empresas domésticas e entre os diversos países na região, por exemplo, evitando a "competição tributária" entre países;
- Uma aplicação justa e consistente das regras em linha com as normas internacionais incluídas nos tratados fiscais;
- Manter os custos de implementação da administração fiscal, e os custos de conformidade dos contribuintes no mínimo necessário para alcançar de forma eficiente os objectivos acima referidos.

Este capítulo discute os elementos cruciais de um regime de preços de transferência eficiente e eficaz concebido para alcançar estes objectivos. Inclui considerações regulatórias e administrativas. Os países da CEDEAO têm sem dúvida sistemas legais, convenções legislativas, objectivos de política e capacidade administrativa diferentes. Estes factores irão influenciar a concepção dos seus próprios regimes de preços de transferência. Por exemplo, os países com uma capacidade administrativa relativamente baixa poderão

⁸ A introdução de regimes de preços de transferência eficientes e medidas relacionadas (sub capitalização) veio reduzir a transferência de lucros observada (Beer e Loeprick 2015).

querer introduzir regras que sejam relativamente formulaicas (com mais ênfase nos portos seguros/margens fixas, por exemplo). Alguns países poderão estar focados na colecta de receitas, e canalizar os recursos para a investigação e auditoria, enquanto outros poderão querer dar mais ênfase ao serviço ao contribuinte e segurança do tratamento e atribuir recursos a um mecanismo de "acordo prévio de preços"⁹.

2.2 CONCEBER UM ENQUADRAMENTO LEGAL INTERNO

Alguns países adoptaram abordagens diferentes quanto à elaboração de uma legislação para os preços de transferência. Alguns países adoptaram disposições para os preços de transferência muito detalhadas na lei primária enquanto outros introduziram apenas os princípios básicos na lei, desenvolvendo-os numa legislação secundária ou orientações administrativas. Não existe uma norma ou prática internacional estabelecida relativamente a este equilíbrio entre uma legislação primária e secundária.

Para que o enquadramento legal dos preços de transferência seja eficiente, deverá incluir, como mínimo, os seguintes elementos chave:

- a. Adopção do princípio da plena concorrência como a base de aferição para os preços de transferência.
- b. Exigência que os contribuintes calculem o rendimento tributável em linha com o princípio da plena concorrência e autoridade para a administração fiscal poder fazer ajustes nos casos em que os contribuintes não adoptam as condições de plena concorrência.
- c. Declaração clara do âmbito das regras e definições do que se entende por partes relacionadas.
- d. Adopção do princípio da comparabilidade.
- e. A adopção dos métodos aceites internacionalmente para o estabelecimento do princípio da plena concorrência.
- f. Uma exigência que obrigue o contribuinte a documentar os seus preços de transferência.
- g. Sanções pelo não cumprimento.

A importância de cada um destes elementos é discutida abaixo:

⁹ Tendo em conta os custos não negligenciáveis e os riscos associados a um programa de Acordos Prévios de Preços (APA), parece ser muitas vezes ser aconselhável não iniciar um programa de APA no início da introdução de novos regimes de TP.

- a. Adopção do princípio da plena concorrência como a base de aferição para os preços de transferência.

A legislação sobre preços de transferência de quase todos os países segue a norma global do princípio da plena concorrência. Este princípio, aplicado às transações entre partes associadas, exige que as condições praticadas nessas transações não difiram das condições que teriam prevalecido em transações comparáveis entre partes independentes. Este princípio foi inicialmente adotado pela OCDE nas suas Directrizes originais de 1979 relativamente aos preços de transferência, e foi ampliado nas versões de 1995 e 2010.

O princípio também está presente nos artigos sobre empresas associadas do Modelo para Convenções Fiscais da OCDE e das Nações Unidas, que em conjunto constituem a base para quase todos os tratados de dupla tributação actualmente em vigor. O Manual Prático das Nações Unidas sobre os Preços de Transferência para os países em desenvolvimento e o Kit de ferramentas para os preços de transferência do GBM para os decisores e profissionais (previsto para 2016) têm como base o princípio da plena concorrência.

A adopção de legislação sobre preços de transferência incorporando o princípio da plena concorrência e alinhada com as normas para os preços de transferência aceites internacionalmente garante uma base consistente para a alocação dos lucros.

- b. A exigência que os contribuintes calculem o rendimento tributável em linha com o princípio da plena concorrência e autoridade para que a administração fiscal possa fazer ajustes nos casos em que os contribuintes não adoptam as condições de plena concorrência.

A introdução do princípio da plena concorrência na legislação fiscal de um país tipicamente impõe aos contribuintes a exigência de calcularem o seu lucro tributável em conformidade com o princípio da plena concorrência. Isto significa que os contribuintes devem determinar os seus preços de transferência reais em conformidade com o princípio da plena concorrência, ou, sempre que não o fizerem, poderá haver a necessidade de fazer ajustes aos rendimentos tributáveis dos contribuintes relativamente às transações incluídas no âmbito da legislação. Estes ajustes podem ser feitos pelo contribuinte em certos casos, e sempre que permitido pela lei interna, ou, da forma mais comum, pela autoridade tributária. Relativamente a esta última, a legislação deve autorizar que autoridade tributária faça ajustes ao cálculo feito pelo contribuinte dos rendimentos tributáveis, sempre que esse contribuinte tenha feito transações

que estejam cobertas pelo âmbito da legislação sobre preços de transferência e as condições dessas transacções não sejam consistentes com o princípio da plena concorrência.

As regras da maior parte dos países apenas permitem que sejam feitos ajustes aos lucros tributáveis quando o seu efeito for um aumento dos lucros tributáveis ou uma redução dos prejuízos.

c. Declaração clara do âmbito das regras e definições do que se entende por partes relacionadas.

O princípio da plena concorrência incorporado nas regras sobre os preços de transferência exige que as partes relacionadas lidem umas com as outras como se fossem independentes umas das outras. O conceito de parte relacionada é essencial para a aplicação do princípio da plena concorrência e deve ser definido com precisão.

A norma internacional para estabelecer que as partes estão relacionadas exige que uma das partes controle a outra, ou que ambas sejam controladas pela mesma pessoa ou pessoas. No entanto, não existe uma norma internacional, para a definição de "controlo" neste contexto.

A maior parte dos países que têm regras sobre os preços de transferência em vigor, basearam a sua definição de controlo na participação accionista ou nos direitos de voto. Para além dessas abordagens "de jure", os países muitas vezes incluem na sua definição uma abordagem mais geral "de facto", concentrando-se na capacidade real de controlar as decisões comerciais de outra empresa.

As disposições sobre a definição do que são partes relacionadas poderão também ter em conta: situações envolvendo a propriedade e o controlo por membros da família, fundos ou procuradores (para abarcar o controlo indirecto que esses factores podem permitir), relacionamentos de controlo envolvendo indivíduos e parcerias. Alguns países também incluíram uma disposição que considera como uma parte relacionada qualquer parte numa transacção que esteja localizada numa jurisdição com uma baixa tributação, quer o controlo seja ou não demonstrado de qualquer outro modo.

Além disso, o âmbito das regras nos países está normalmente limitado apenas às transacções transfronteiriças. No entanto, alguns países incluem no âmbito das regras transacções puramente internas entre dois residentes no país. Estas disposições destinam-se a evitar a transferência de lucros entre duas partes residentes sujeitas a taxas fiscais diferentes.

d. Adopção do princípio da comparabilidade.

A aplicação do princípio da plena concorrência exige uma comparação das condições da transacção entre as partes relacionadas com as condições de uma transacção comparável entre partes que não estão relacionadas. A noção de comparabilidade está assim no centro da análise dos preços de transferência e o princípio deverá ser declarado claramente na legislação sobre os preços de transferência.

É importante ter em conta que as transacções comparadas não têm sempre que ser idênticas, mas nenhuma das diferenças entre essas transacções deverá causar um impacto material no preço ou margens de lucro comparadas.

Nos termos das Directrizes Relativas aos Preços de Transferência da OCDE e as recomendações contidas no Manual da ONU, a maior parte dos países faz uma referência aos cinco factores de comparabilidade na sua legislação que são críticos ao fazer uma análise de comparabilidade. Estes factores incluem: as características do produto ou serviço, a análise funcional, os termos contratuais, as circunstâncias económicas e as estratégias comerciais.

- e. A adopção dos métodos aceites internacionalmente para o estabelecimento do princípio da plena concorrência.

A legislação dos países especifica normalmente a metodologia que deverá ser utilizada pelos contribuintes e pela autoridades tributárias para forma a avaliar e estabelecer os preços em termos de plena concorrência. Isto inclui normalmente os 5 métodos para o estabelecimento dos preços de transferência da OCDE: Preços comparáveis não comparáveis, método "cost-plus", preço de revenda, método da margem líquida da transacção e método da divisão dos lucros. Alguns países também permitem a utilização de outros métodos desde que o resultado seja consistente com o princípio da plena concorrência. Além disso, alguns países introduziram um método frequentemente referido como o "sexto método", que se aplica ao preço da exportação de bens para os quais está disponível um preço público de comercialização ("matérias-primas"). Este tipo de método foi introduzido em diversos países da América do Sul e, em África, pela Libéria e a Zâmbia.

- f. Uma exigência que obriga o contribuinte a documentar os seus preços de transferência.

A maior parte dos países exige que os contribuintes cujas transacções caibam no âmbito das regras sobre os preços de transferência mantenham documentação que suporte os seus preços de transferência.

Muitos países introduziram regras específicas relativamente à documentação dos preços de transferência, em conformidade com as quais os contribuintes devem normalmente compilar a documentação no momento em que as transacções ocorrem, ou até ao momento em que é entregue a declaração de rendimentos. Na maior parte dos casos, devem submetê-la a pedido da autoridade tributária (normalmente nas fases iniciais da auditoria).

Outros países aplicam regras gerais existentes relativas à documentação e informação para os preços de transferência. Os países que fazem esta abordagem introduzem muitas vezes regulamentos, ou fornecem uma orientação, sobre como as disposições gerais são aplicadas aos preços de transferência.

g. Sanções pelo não cumprimento.

A maior parte dos países aplica sanções em caso de falhas no cumprimento das regras sobre os preços de transferência. Alguns países introduziram sanções específicas relacionadas apenas com os preços de transferência; outros apoiam-se na aplicação de disposições de sanções gerais existentes, juntamente com os regulamentos ou orientação sobre como essas disposições gerais são aplicadas no caso dos preços de transferência.

2.3 PROMOVER O CUMPRIMENTO DAS REGRAS SOBRE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA

Os países adoptaram várias abordagens para recolher informação dos contribuintes sobre as suas práticas relacionadas com os preços de transferência. A mais utilizada são as obrigações de entregar uma lista de preços de transferência juntamente com a declaração de rendimentos e preparar e manter a documentação referente aos preços de transferência (com impacto nas sanções). Os requisitos de divulgação também desempenham um papel importante na consciencialização e promoção do cumprimento das regras sobre os preços de transferência pelos contribuintes.

2.3.1 Entrega das listas de preços de transferência

Muitas administrações fiscais exigem que os contribuintes prestem informações relacionadas com os preços de transferência como parte da sua declaração fiscal anual. Os países podem pedir uma informação limitada no formulário de declaração fiscal geral ou exigir que seja entregue uma lista separada, mais abrangente dos preços de transferência. Quando é adoptada a abordagem anterior, os países costumam completá-la com questionários específicos sobre os preços de transferência enviados a contribuintes seleccionados numa fase posterior. As listas mais abrangentes exigem normalmente uma informação relacionada com a informação de propriedade do contribuinte, actividades comerciais, transacções entre partes relacionadas, métodos utilizados para determinação dos preços de transferência e se o

contribuinte preparou ou não a documentação relativa aos preços de transferência. A informação obtida das listas de preços de transferência é um primeiro passo crítico no processo de avaliação do risco, mas é raramente suficiente para suportar um ajuste.

2.3.2 Requisitos de documentação relativa aos preços de transferência

A exigência que os contribuintes relevantes mantenham uma documentação sobre os seus preços de transferência é considerada como sendo um componente essencial de um regime de preços de transferência. Isto porque:

- A exigência dá aos contribuintes a oportunidade de justificarem os seus preços de transferência e demonstrarem o seu cumprimento em relação à norma da plena concorrência;
- Reforça a sua obrigação em aplicar as regras sobre os preços de transferência;
- Põe à disposição da autoridade tributária uma informação relevante para permitir que os preços de transferência de um contribuinte sejam avaliados relativamente à avaliação do risco e objectivos de auditoria.

A documentação prevista neste tipo de exigências vai para além dos documentos fonte tipicamente revistos durante uma auditoria fiscal (como as facturas e contratos) e exige uma explicação detalhada das práticas referentes aos preços de transferência do contribuinte (detalhes da transacção e dos negócios relacionados, análise de comparabilidade e método aplicado etc.).

As informações abrangentes incluídas no pacote de documentação sobre os preços de transferência também podem desempenhar um papel importante para evitar e resolver litígios relativos aos preços de transferência. Uma vez que as exigências de preparar a documentação sobre os preços de transferência pode impor à empresa um custo significativo para o seu cumprimento, o âmbito desta obrigação deve ser considerada cuidadosamente.

Em 2015, a OCDE publicou uma documentação de orientação para uma única norma uniforme para a documentação relativa aos preços de transferência com base numa abordagem a três níveis:

- Um "ficheiro principal" que dá às administrações fiscais uma informação de nível elevado relativamente às operações globais das empresas. Este ficheiro seria disponibilizado a todas as administrações fiscais dos países relevantes.
- "Ficheiros locais" que são específicos para cada administração fiscal relevante. Estes ficheiros identificam as transacções relevantes entre partes relacionadas, os valores envolvidos em cada

transacções, e a análise da empresa para estabelecer que as condições dessas transacções cumprem os requisitos das regras sobre os preços de transferência do país.

- Um relatório "país a país" que contém num formulário tabular para cada jurisdição fiscal em que a Empresa Multinacional (EMN) faz negócios, informação sobre as receitas, lucros e impostos a pagar. Também fornece detalhes sobre o número de empregados, capital e activos envolvidos, em cada jurisdição, assim como as actividades comerciais levadas a cabo em cada país.

A exigência para que as EMNs entreguem o ficheiro principal e o ficheiro local em cada país é imposta pela legislação do país. Prevê-se, no entanto, que seja exigido legalmente que o relatório país a país apenas seja entregue à jurisdição fiscal da empresa mãe ou da sua sede, e que em seguida seja disponibilizado a outras jurisdições fiscais relevantes através de instrumentos de intercâmbio das informações fiscais (tal como os tratados e a Convenção Multilateral). No entanto, alguns países poderão considerar obrigar ao preenchimento local do relatório país a país (onde se sabe que existe).

Prevê-se que o relatório país a país apenas seja exigido às maiores EMNs - aquelas com um volume de negócios global consolidado em superior a €750m.

2.3.3 Sanções

As sanções desempenham um papel vital para garantir que os contribuintes cumprem as suas obrigações. Isso envolve normalmente a imposição de sanções quando um ajuste dos preços de transferência é feito como resultado de uma auditoria por parte da administração fiscal. Nesses casos, as sanções poderão ter como base o próprio ajuste ou a responsabilidade fiscal resultante do ajuste.

Muitos países também introduziram sanções pelo não cumprimento dos requisitos de documentação dos preços de transferência de forma a incentivar os contribuintes a prepararem essa documentação. Essas sanções são normalmente impostas devido à falha em manter a documentação ou falha em a entregar à administração fiscal a pedido desta. Em alguns países, o cumprimento adequado do requisito de documentação poderá reduzir o valor ou mesmo ou isentar de sanções em caso de ser feito um ajuste.

2.4 ESTABELECEMOS A CAPACIDADE ADMINISTRATIVA PARA LIDAR COM OS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA

Um enquadramento legal saudável estabelece as bases para um sistema de preços de transferência eficiente. Para que se torne totalmente operacional, deve ser estabelecido um enquadramento administrativo para fazer a aplicação destas regras.

A natureza das regras sobre os preços de transferência dá origem a desafios específicos que têm diversas implicações administrativas. Em muitos aspectos, as auditorias às EMNs têm muito em comum com as auditorias a outras empresas. Os objectivos de ambos, por exemplo, é garantir que é pago o montante correcto de impostos de acordo com a lei. E ambas envolvem frequentemente processos similares de identificação de factos e investigação. Existem no entanto outras características que são únicas, ou mais correctas para a auditoria às EMNs. Por exemplo:

- É aplicável uma gama mais vasta de regras. A auditoria às EMNs envolve frequentemente a aplicação das disposições de tratados e de normas e directrizes internacionais para além da lei interna.
- Diversas questões específicas são únicas para as EMNs. Além dos preços de transferência, estas incluem as regras de dedutibilidade dos juros (como a subcapitalização), os estabelecimentos permanentes e questões relacionadas com tratados, assim como outras questões relacionadas com BEPS.
- As auditorias às EMNs levantam muitas vezes diversas questões administrativas como os portos seguros, intercâmbio de informações e APAs.
- É necessária uma vasta gama de competências e conhecimentos. Por exemplo, a auditoria dos preços de transferência exige frequentemente um entendimento das operações de uma empresa multinacional, conhecimentos sobre um sector específico e de economia e aspectos comerciais.
- Os casos de auditoria são muitas vezes complexos e intensos relativamente aos factos e existe muitas vezes espaço para diferentes interpretações dos mesmos factos.
- As EMNs são muitas vezes bem aconselhadas por especialistas experientes e os valores envolvidos são normalmente muito elevados.
- As auditorias às EMNs podem ser muito difíceis de resolver e são muitas vezes caras e consomem muito tempo tanto para o contribuinte como para a administração fiscal.

Tudo isso significa que as auditorias às EMNs devem ser administradas com muito cuidado para garantir:

- que são seleccionados os casos certos;

- que as disposições dos tratados são correctamente administradas: incluindo os Acordos Multilaterais (MAP), os APAs bilaterais, os ajustes correspondentes, o intercâmbio de informações;
- uma abordagem consistente, em linha com a lei interna e com os princípios internacionais;
- que os casos são fechados e resolvidos adequadamente;
- que os casos correctos são referidos nos processos judiciais;
- que estão disponíveis e são utilizadas as competências certas.

Para alcançar tudo isto, as administrações fiscais implementam frequentemente regras administrativas específicas para as auditorias às EMNs. Estas incluem:

- o estabelecimento de uma única equipa ou várias equipas de especialistas;
- um programa de aquisição de competências e experiência;
- um sistema centralizado de monitorização e supervisão;
- procedimentos para avaliação do risco e selecção de casos;
- procedimentos claros e medidas de apoio para os auditores.

O tipo de regras implementadas pelas administrações fiscais varia de acordo com a escala do programa de auditorias às EMNs e a estruturas e processos existentes.

2.4.1 Formar uma equipa de especialistas em preços de transferência

Os países adoptam abordagens diferentes à administração dos preços de transferência, dependendo das prioridades das suas políticas e estruturas administrativas existentes. Não existe assim um único modelo que satisfaça os requisitos de todos os países.

No entanto, quase todos os países que fazem auditorias aos preços de transferência estabeleceram uma equipa dedicada apenas aos preços de transferência para garantir a aplicação correcta da legislação sobre preços de transferência. Essas equipas lidam normalmente com todas as questões internacionais que surgem da auditoria a uma EMN, incluindo os estabelecimentos permanentes, residência, dedutibilidade dos juros e questões relacionadas com os tratados, para além dos preços de transferência. Em algumas administrações fiscais, a equipa de especialistas irá ela própria conduzir todas as auditorias relacionadas com os preços de transferência e outras auditorias relacionadas, talvez em cooperação com outros componentes da administração. Noutros casos, a equipa tem apenas a função de dar um apoio centralizado e fazer a coordenação e gestão das auditorias

É igualmente importante que a equipa de especialistas nos preços de transferência estabeleça ligações com as outras funções relevantes dentro da administração fiscal de forma a dar um suporte técnico e

permitir que a equipa dê uma contribuição para os desenvolvimentos das políticas e outros desenvolvimentos legislativos à luz da experiência obtida com a implementação das regras. As funções relevantes incluem normalmente:

- a. Funções relacionadas com os tratados, de modo a facilitar a utilização de disposições de intercâmbio de informações incluídas nos tratados e outros instrumentos internacionais, dar aos auditores acesso à informação muitas vezes necessária para fazer auditorias. Permite também uma estreita cooperação entre as funções de interpretação dos tratados e as funções de auditoria, necessária se for solicitado um ajuste correspondente (e discussões sobre MAP) na sequência de uma auditoria feita pelo país ou por um parceiro de um tratado.
- b. Funções legais, para receberem suporte relativamente às interpretações das disposições legais, e dar feedback em relação à experiência obtida ao implementar essas disposições.
- c. Funções de política, de modo a dar feedback sobre a experiência obtida ao implementar as disposições sobre preços de transferência.

2.4.2 Construir a capacidade dos especialistas em preços de transferência

É crítico que as recém-criadas equipas de especialistas em preços de transferência tenham a formação e experiência prática para poderem adquirir as competências necessárias. Uma equipa multidisciplinar de especialistas competentes equipados com competências e conhecimentos adquiridos através de vários programas de formação pode garantir a avaliação e gestão adequada das auditorias aos preços de transferência, assim como prestar serviços profissionais de grande qualidade e orientação aos contribuintes.

A aquisição de competências deve focar-se nos preços de transferência, mas deve incluir também outras questões de fiscalidade internacional, incluindo os estabelecimentos permanentes, residência, subcapitalização e questões relativas aos tratados, uma vez que estas questões surgem frequentemente nas mesmas auditorias em que são tratadas questões relativas aos preços de transferência. A aquisição de competências relativamente a um espectro tão vasto de questões de fiscalidade internacional leva tempo, assim como a aquisição da necessária experiência. Também é importante que os auditores especialistas tenham os incentivos necessários para se manterem na equipa por um longo período de tempo.

2.4.3 Desenvolver um mecanismo de avaliação do risco

A implementação de auditorias com base nos riscos é crítica para ajudar as autoridades fiscais a visarem de forma estratégica os potenciais abusos em relação à fixação dos preços de transferência e evitar perdas de receitas fiscais. É crucial dispor de um mecanismo robusto de detecção para identificar as transacções de elevado risco envolvendo preços de transferência para poder ter um regime de auditorias eficiente e eficaz, e que possa melhorar os resultados das inspecções aos preços de transferência, especificamente: aumentar o volume dos controlos efectuados, reduzir a sua duração e/ou aumentar as receitas geradas. Um processo de avaliação do risco eficiente também protege os contribuintes dos custos de cumprimento de auditorias inadequadas.

É por isso muito importante para a administração fiscal estabelecer um mecanismo simples e eficiente de avaliação do risco para a selecção dos casos de elevado risco que envolvam preços de transferência. O ponto de partida normal para a administração fiscal é a informação obtida através das declarações fiscais e das listas de preços de transferência entregues. Estes dados básicos podem ser complementados com a informação obtida através de outras fontes, incluindo a documentação de preços de transferência preparada pelos contribuintes, questionários de preços de transferência, informação das outras agências (por exemplo, alfândegas), contas entregues publicamente, o site da empresa na internet, notícias.

A administração fiscal irá também precisar de desenvolver um conjunto de indicadores de risco específicos para os preços de transferência para ajudar a seleccionar os casos adequados para fazer mais investigações e auditorias. Normalmente, esses riscos podem incluir: perdas consistentes e continuadas, reestruturação da empresa, documentação mal preparada ou não existente, transacções significativas com partes relacionadas em jurisdições com reduzidas taxas fiscais, níveis de lucros inconsistentes, pagamentos substanciais de royalties, honorários de serviços, juros pagos a partes relacionadas não residentes.

2.4.4 Governança e supervisão das auditorias

Para garantir o controlo da qualidade e consistência na abordagem, deve ser estabelecido um processo de gestão de auditorias. Se as auditorias estiverem centralizadas numa equipa relativamente pequena, a supervisão das auditorias pode ser feita numa maior medida dentro da própria equipa.

Nos casos em que as auditorias aos preços de transferência são feitas por várias equipas ou departamentos, poderá ser relevante ter um processo centralizado de supervisão e gestão das auditorias; nesses casos, os casos de auditoria poderão ser entregues à equipa ou organismo central para revisão e

aprovação nas fases mais importantes das auditorias - por exemplo, sempre que um caso é aberto ou fechado ou acordado, ou a intervalos de 12 meses.

2.5 EVITAR E RESOLVER OS LITÍGIOS RELACIONADOS COM PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA

Os litígios relacionados com preços de transferência podem ser caros e consumir muito tempo. É por isso crítico que as administrações fiscais promovam o cumprimento voluntário e evitem litígios. Uma orientação clara relativamente à aplicação do princípio da plena concorrência, requisitos de cumprimento e outras obrigações podem certamente o risco de uma controvérsia. Além das ferramentas domésticas para evitar litígios e para a sua resolução, os Procedimento para Acordos Multilaterais (MAP) e os APAs são mecanismos adoptados por muitos países para evitar e resolver os litígios relacionados com os preços de transferência.

2.5.1 Procedimento para Acordos Multilaterais (MAP)

Um Procedimento para Acordos Multilaterais (MAP) é essencialmente um mecanismo para a resolução de litígios entre as autoridades fiscais sobre a aplicação de um tratado, mas também pode ser eficaz na prevenção e resolução de divergências surgidas sobre questões de auditoria entre um contribuinte e uma autoridade tributária.

No contexto internacional, os MAPs têm como objectivo eliminar a dupla tributação que surge dos ajustes aos preços de transferência. O Artigo 25(5) do Modelo da OCDE (2010) e o Artigo 25B do Modelo da ONU (2011) contêm disposições modelo para um MAP, que fazem parte da maior parte dos tratados fiscais actualmente em vigor. O artigo referente ao MAP estabelece o enquadramento legal para que as autoridades competentes em dois países contratantes consigam chegar a um acordo sobre litígios fiscais internacionais reduzindo ou eliminando o ajuste (primário) ou fazendo um ajuste correspondente necessário para eliminar a dupla tributação. Alguns tratados também estabelecem um processo de arbitragem no caso de questões não resolvidas.

O acesso a um MAP capaz de lidar com os litígios de uma forma transparente, consistente e atempada dá aos contribuintes uma segurança e tem um impacto benéfico no clima de investimento do país.

2.5.2 Procedimentos administrativos para resolução de litígios

Algumas autoridades fiscais introduziram procedimentos administrativos internos para a resolução de litígios entre um contribuinte e a autoridade tributária. Esses procedimentos dão normalmente ao contribuinte a oportunidade de entregar uma questão de auditoria disputada a um 'conselho' ou 'painel'

de funcionários superiores que são capazes de avaliar um caso e tomar uma decisão ou fazer uma recomendação, com vista a resolver a questão em disputa. Se esses organismos não resolverem as disputas, o assunto ainda pode ser tratado através dos tribunais.

2.5.3 Acordos Prévios de Preços (APAs)

Os APAs são acordos estabelecidos antecipadamente, entre o contribuinte e a administração fiscal em relação a um conjunto de critérios (i.e. métodos, tipos de comparáveis, etc.) para o tratamento a dar aos preços de transferência de transacções específicas ou grupo de transacções. Estes acordos são tipicamente feitos para vários anos e podem ser unilaterais (um acordo entre um contribuinte e administração fiscal), bilaterais ou multilaterais (um acordo entre duas ou várias administrações fiscais). Muitos países decidem introduzir um programa de APAs após de estabelecerem as bases de um regime de preços de transferência que funciona bem e depois de terem adquirido experiência com as auditorias aos preços de transferência. Os pedidos dos contribuintes para o estabelecimento de APAs também têm aumentado ao longo do tempo, à medida que começam a enfrentar, e pretendem evitar, o escrutínio dos preços de transferência.

Um regime de um APA saudável garante aos contribuintes uma previsibilidade no tratamento fiscal das suas actividades transfronteiriças. Além disso, os programas bilaterais e multilaterais resolvem a questão da possível dupla tributação. Definir um programa de APA exige uma base legal e o estabelecimento de uma equipa de APA capaz de negociar os termos dos acordos com os contribuintes e fazer a ligação com as autoridades estrangeiras competentes.

Existem diversos factores que os países podem desejar considerar relativamente à adopção de APAs e, se sim, quando.

a. Certezas para o contribuinte

Talvez o papel mais importante dos APAs é o de dar uma certeza aos contribuintes relativamente ao tratamento fiscal das suas actividades transfronteiriças. Esta é uma consideração importante de uma perspectiva do clima para o investimento. A incerteza do tratamento pode ter um impacto nas decisões de investimento e pode desempenhar um papel quando os investidores avaliam o risco de um novo investimento num país. Os APAs podem aliviar potencialmente algum desse risco.

É no entanto importante, que os APAs não sejam utilizados para dar um tratamento preferencial ou vantajoso a contribuintes individuais como parte de uma estratégia de "incentivo fiscal". Essa abordagem

iria não apenas enfraquecer os rendimentos fiscais e a credibilidade do sistema fiscal, como seria desvantajosa, levando a uma incerteza sobre o tratamento, no país em que a contraparte da transacção relevante está localizada. Os APAs devem adoptar e implementar as normas internacionais aceites sobre preços de transferência.

b. Prováveis receitas tributárias

Os APAs não devem ser encarados como um meio para aumentar as receitas tributárias. Como acima referido, o objectivo mais importante dos APAs é dar alguma certeza aos contribuintes relativamente ao tratamento fiscal das suas actividades transfronteiriças.

c. Utilização de recursos

Existe diversas considerações relativamente à utilização mais eficaz dos recursos da autoridade tributária. É importante ter em conta que a negociação de um APA deve ser feita por especialistas da administração fiscal com conhecimentos sobre os preços de transferência. Esses recursos serão provavelmente reduzidos e, certamente, sempre que seja utilizados para o estabelecimento de um APA, terão uma menor disponibilidade para outras actividades relacionadas com o cumprimento, incluindo as auditorias. As administrações fiscais enfrentam frequentemente a necessidade de equilibrar a utilização de recursos escassos em a) programas de APAs e b) auditorias.

d. Aquisição de competências

O incentivo dos contribuintes para cooperarem com o processo do APA e uma maior vontade para trabalharem com a administração fiscal significa muitas vezes que o envolvimento na negociação dos APAs pode ajudar os especialistas a adquirirem competências valiosas em relação aos preços de transferência, e na aquisição de conhecimentos e informações sobre sectores, indústrias e/ou contribuintes específicos.

e. Capacidade para conduzir um programa de APA

Argumenta-se muitas vezes que as administrações fiscais menos experientes podem ter falta de conhecimentos e competências para negociar APAs justos, especialmente quando confrontadas com empresas multinacionais bem aconselhadas. De igual modo, no caso dos APAs bilaterais e multilaterais, existe um risco claro que os países menos experientes poderão ser desfavorecidos nas negociações relativamente aos países com mais experiência.

f. Questões relacionadas com a corrupção.

Deve-se ter muito cuidado para garantir que as negociações sejam sujeitas a uma supervisão de forma a mitigar os riscos de corrupção. É importante, por exemplo, que não seja dado um tratamento preferencial a nenhum dos contribuintes, e que os termos de todos os APAs estejam totalmente em linha com as regras sobre os preços de transferência do país e com os princípios internacionais.

2.5.4 Medidas de simplificação/Portos seguros

Muitos países introduziram um tipo qualquer de medidas de simplificação para os preços de transferência. Isto reconhece que a implementação das regras sobre os preços de transferência pode levar muito tempo e ser cara para o contribuinte (na produção de documentação e a lidar com uma auditoria) e para a autoridade tributária, e que existe por isso uma necessidade de focar os inquéritos nas transacções de maior risco. Os objectivos destas medidas são normalmente:

- evitar custos de cumprimento desnecessários aos contribuintes que apresentem um pequeno risco de perdas significativa da receita fiscal através de preços de transferência que não estejam em conformidade com o princípio da plena concorrência;
- reduzir os custos para a autoridade tributária na aplicação das regras sobre os preços de transferência reduzindo a necessidade de auditar os contribuintes de baixo risco;
- permitir que as autoridades fiscais dirijam os seus escassos recursos competentes nas questões de risco mais elevado;
- dar mais certeza e transparência aos contribuintes.

As medidas de simplificação mais implementadas são:

- a. Isenções das regras sobre os preços de transferência para os contribuintes mais pequenos ou transacções mais pequenas.
- b. Isenção das regras para as transacções puramente internas.
- c. Métodos simplificados para o estabelecimento dos preços de transferência - por exemplo, disposições de “porto seguro”.
- d. Isenções ou simplificação das exigências de documentação relativas aos preços de transferência
- e. Procedimentos simplificados para os Acordos Prévios de Preços (APA).

Cada um destes aspectos é considerado abaixo.

- a. Isenções das regras sobre os preços de transferência para os contribuintes mais pequenos ou para as transacções mais pequenas.

Essas regras isentam normalmente os contribuintes mais pequenos das regras sobre os preços de transferência. A definição de "pequeno" poderá ser em termos de volume de negócios, valor dos activos ou número de empregados. Alguns países não estendem a isenção das regras a transacções com uma jurisdição de baixa tributação.

Sempre que os contribuintes estiverem isentos das regras sobre os preços de transferência, isto normalmente estende-se à isenção das exigências de documentação associadas. No entanto, para os países que exigem a entrega de uma lista de preços de transferência juntamente com as declarações fiscais, poderá ser útil exigir que todos os contribuintes entreguem essas listas, independentemente de estarem ou não isentos das regras sobre os preços de transferência. Essa exigência irá dar à autoridade tributária uma oportunidade de verificar se o contribuinte cumpre o critério de isenção.

b. Isenção das regras para as transacções puramente internas.

Muitos países aplicam as suas regras sobre preços de transferência às transacções entre partes relacionadas que são ambas residentes locais. Isto reconhece o risco de perdas fiscais devido a transacções que não são feitas em conformidade com os princípios da plena concorrência entre partes sujeitas a tratamentos fiscais diferentes. (Por exemplo, transferindo o lucro para uma empresa grupo que está sujeita a uma isenção fiscal ou a uma taxa tributária mais baixa). Essas medidas podem, no entanto, levar a custos de cumprimento desnecessários, e incerteza de tratamento, para os contribuintes que fazem transacções com partes relacionadas que estão sujeitas ao mesmo tratamento fiscal. Uma opção para evitar esta situação é restringir a aplicação doméstica das regras sobre os preços de transferência às transacções entre partes relacionadas que estão sujeitas à mesma taxa de imposto sobre os rendimentos no ano relevante.

c. Métodos simplificados para o estabelecimento dos preços de transferência - por exemplo, disposições de "porto seguro"

Os "portos seguros" normalmente têm a forma de um regulamento ou lei que especifica que um método específico de estabelecimento de preços de transferência ou preço de transferência seria considerado aceitável nas circunstâncias especificadas.

Um porto seguro fornece um mecanismo para permitir que a administração fiscal especifique os indicadores financeiros que considera aceitáveis para as finalidades de estabelecer os preços de transferência. Por exemplo, pode especificar que uma margem de "cost plus", de 5% é considerada uma margem aceitável para o fornecimento de certos tipos de serviços.

Os portos seguros têm diversos benefícios potenciais:

- Reduzem os custos de cumprimento do contribuinte.
- Dão aos contribuintes uma certeza em relação ao tratamento para algumas transacções.
- Reduzem os custos de aplicação pela administração fiscal, libertando recursos que deixam de ser necessários para fazer auditorias a questões de rotina e de risco reduzido. As auditorias desses casos ficarão restritas à verificação de que a transacção em questão cumpre as condições de porto seguro.

Os portos seguros têm normalmente as seguintes características:

- Aplicam-se a uma categoria específica de transacções.
- Especificam um método que a autoridade tributária considera adequado e aceitável para estas transacções.
- Especificam um nível de um indicador financeiro considerado aceitável. Pode ser, por exemplo, um preço, margem de lucro bruto ou uma margem de lucro líquido, ou um intervalo para essas margens.
- São mais adequados para as transacções que podem ser aferidas - envolvendo normalmente funções que não envolvem a utilização de intangíveis de elevado valor ou que assumem um risco excepcional.

É necessário ter cuidado ao definir um preço ou margem de "porto seguro" para garantir que se aproxima do preço de plena concorrência:

- Se for muito baixo, a receita fiscal poderá ser perdida, e as EMNs terão uma vantagem competitiva relativamente às empresas independentes.
- Se for demasiado elevado, os contribuintes poderão escolher não o adoptar. Nos casos em que um contribuinte adopta esse porto seguro, as administrações fiscais da contraparte poderão procurar fazer um ajustamento.

Os dados confidenciais na posse da autoridade fiscal poderão ser úteis para definir um preço ou margem de porto seguro. Esses dados não têm de ser publicados ou revelados aos contribuintes que utilizam o porto seguro.

Para garantir que um porto seguro não é utilizado de forma inadequada, e que não resulta numa dupla tributação ou dupla não-tributação, é importante que:

- Os contribuintes possam optar por não utilizar o porto seguro nos casos em que considerem que o porto seguro não leva a uma situação de plena concorrência nas suas circunstâncias específicas. Nesses casos, o contribuinte seria obrigado a declarar e justificar (e documentar) a aplicação do princípio de plena concorrência.
- Um preço ou margem de porto seguro está sujeito a discussão e a uma eventual revisão, nos casos em que a transacção em causa seja objecto de discussões nos termos de um tratado (por exemplo, em que o parceiro no tratado procure obter um ajustamento dos preços de transferência, em relação à transacção).
- Os portos seguros poderão ser adequados relativamente a uma vasta gama de transacções, incluindo os seguintes tipos:
 - Fabrico, especialmente nos casos em que o fabricante não tem o direito a intangíveis valiosos, ou corre riscos extraordinários.
 - Vendas e distribuição, incluindo os agentes de vendas, também aqui nos casos em que a função não explora intangíveis valiosos, ou riscos não rotineiros.
 - Fornecimento de serviços.

As regras de porto seguro permitem normalmente que um contribuinte opte por, e utilize, outro método ou preço, desde que possa demonstrar que o seu método/preço alternativo cumpre o princípio da plena concorrência.

c. Isenções ou simplificação das exigências de documentação relativas aos preços de transferência.

Reconhecendo que a preparação da documentação relativa aos preços de transferência pode demorar muito tempo e ser muito dispendiosa, alguns países isentam classes específicas de contribuintes desta obrigação. Esses contribuintes ficam sujeitos às regras para os preços de transferência, para que seja possível fazer uma auditoria aos seus preços de transferência. Podem ser utilizados diversos critérios para a isenção. Singapura, por exemplo, isenta os contribuintes da apresentação de documentação para as transacções entre partes relacionadas cujo valor esteja abaixo de limites especificados, ou relativamente às transacções internas entre contribuintes sujeitos à mesma taxa de juro. Uma alternativa é estabelecer

que os contribuintes mais pequenos ou que apresentem menores riscos possam preparar uma documentação de preços de transferência simplificada ou reduzida.

d. Procedimentos simplificados para os Acordos Prévios de Preços (APAs)

Alguns países (por ex., a Austrália) implementam procedimentos simplificados para os APAs unilaterais com os contribuintes mais pequenos, o que lhes garante uma certeza no tratamento a que estão sujeitos. No entanto, é necessário ter em conta que acordar um APA é muitas vezes um processo que leva muito tempo, mesmo com um contribuinte mais pequeno. É igualmente provável que apenas os contribuintes mais cumpridores irão querer entrar num APA. Posto isto, devem ser consideradas as implicações relativas aos recursos necessários para oferecer APAs aos contribuintes mais pequenos.

CAPÍTULO 3: CARACTERÍSTICAS PRINCIPAIS DOS REGIMES DE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA NOS PAÍSES DA CEDEAO

Este Capítulo faz um levantamento e comenta as características principais dos regimes de preços de transferência nos países da CEDEAO. Inclui também uma secção sobre as regras para contrariar a excessiva dedutibilidade dos juros. Está dividida em 5 secções:

- a. Disposições reguladoras
- b. Regras para lidar com as deduções excessivas dos juros
- c. Documentação
- d. Sanções
- e. Resolução de litígios.

3.1 DISPOSIÇÕES REGULATÓRIAS

Esta secção faz um levantamento e discute as disposições legislativas do regime para os preços de transferência adoptado pelos países da CEDEAO.

Os países da CEDEAO utilizam uma combinação de uma legislação primária (contida na Lei relevante, Código, etc.), e uma legislação secundária (como os regulamentos). Alguns países também emitiram notas explicativas. A tabela no final desta secção resume as várias abordagens que foram adoptadas.

3.1.1 Aplicação do princípio da plena concorrência

A disposição essencial das regras para os preços de transferência do país é exigir que os contribuintes calculem o lucro tributável (i.e. a medida do lucro sujeito às receitas fiscais) em conformidade com o princípio da plena concorrência, e nos casos em que os contribuintes não o façam, e o efeito seja reduzir a medida do lucro tributável, a autoridade tributária está autorizada a ajustar os lucros em conformidade. A caixa abaixo ilustra como esta disposição crucial está incluída nas regras sobre os preços de transferência do país.

Os países que pertencem à União Económica e Monetária da África Ocidental (UEMOA), adoptaram um vocabulário similar na sua legislação primária, e nós agrupamos esta legislação na análise abaixo.

REGRAS PARA OS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA DA CEDEAO - DISPOSIÇÕES CRUCIAIS

Cabo Verde

A disposição crucial das regras para os preços de transferência de Cabo Verde pode ser encontrada no Artigo 65.1 do Código do IRC.

'Nas transacções comerciais, incluindo transacções ou conjuntos de transacções que envolvam mercadorias, direitos ou serviços, e também em operações financeiras, realizadas entre um contribuinte e qualquer outra entidade com a qual ele está numa situação de relações especiais, sujeitas ou não a IRPC, devem ser contratados, aceites e praticados termos ou condições que sejam

substancialmente idênticos aos que normalmente seriam contratados, aceites e praticados entre entidades independentes envolvidas em transacções comparáveis.

Gana

Até 2015, a legislação primária estava na Secção 70, da Lei das Receitas Internas de 2000. Em 2015, esta regra foi substituída pelas disposições da Secção 31 da Lei dos Rendimentos Tributários de 2015, que inclui:

'(1) Sempre que existe uma transacção entre pessoas associadas, as pessoas devem calcular os seus rendimentos, e os impostos devidos de acordo com a norma de plena concorrência.'

Estas regras principais são suplementadas pelos Regulamentos sobre Preços de Transferência, 2012 (L.I. 2188). Estes Regulamentos são elaborados nos termos da secção 114 (1) (d) da Lei das Receitas Internas. O regulamento principal (2(1)) declara:

"Uma pessoa que se envolva numa transacção com outra pessoa com a qual tem um relacionamento controlado deve calcular os lucros ou perdas resultantes dessa transacção como se tivesse sido conduzida num regime de plena concorrência."

Libéria

As disposições estatutárias relevantes estão contidas na Lei do Código das Receitas da Libéria (Revenue Code of Liberia Act) de 2000, actualizado pela Lei de Alterações do Imposto Consolidado (Consolidated Tax Amendments Act) de 15 de Outubro de 2011 ("Liberia Revenue Code" - "LRC").

A secção 211 do LRC apresenta a fundamentação legislativa para a Libéria aplicar o princípio da plena concorrência nas transacções entre partes relacionadas. Declara o seguinte:

"Em qualquer transacção ou arranjo entre pessoas que estejam relacionadas com o significado que lhe é dado na Secção 208, o Ministro pode distribuir, dividir ou alocar valores a incluir ou deduzir nas receitas a calcular e créditos concedidos nos termos desta Parte entre as pessoas, ou determinar a fonte de rendimento, conforme necessário para reflectir a receita tributável ou imposto devido que seria devido pelas pessoas se a transacção tivesse sido conduzida no regime de plena concorrência."

A Secção 211 LRC também é aplicável: ao Imposto sobre o Rendimento da Agricultura e Recursos Renováveis (S 620 LRC); ao Imposto sobre o Rendimento dos Recursos Naturais (S713 LRC); ao Petróleo (S751 LRC).

Nigéria

A Lei principal da Nigéria está na Secção 22 da Lei do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, de 2004, (como alterada pela Lei (alterada) do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas de 2007). Inclui as seguintes disposições:

"Sempre que o Conselho tenha a opinião de que uma disposição não está a ser cumprida, ou que uma transacção que reduz ou poderá reduzir o valor do imposto devido é artificial ou fictícia, poderá

ignorar essa disposição ou ordenar que sejam feitos ajustes em relação às responsabilidades tributárias, e cada empresa envolvida será tributada em conformidade."

"As transacções entre [pessoas relacionadas] serão consideradas como sendo artificiais ou fictícias se, na opinião do Conselho, essas transacções não forem efectuadas nos termos que, de forma razoável, se esperaria que seriam feitas por pessoas envolvidas nas mesmas actividades ou actividades similares lidando umas com as outras num regime de plena concorrência."

A Nigéria completou estas regras em 2012 com regulamentos detalhados: Os Regulamentos sobre os Rendimentos (Preços de transferência) Nº 1 de 2012. Estas regras aplicam-se explicitamente ao princípio da plena concorrência em linha com as normas internacionais e incluem uma referência explícita às Directrizes Relativas aos Preços de Transferência da OCDE.

O Regulamento 4 (1) declara *"Sempre que uma pessoa ligada esteja envolvida numa transacção ou série de transacções a que estes Regulamentos são aplicáveis, a pessoa deve garantir que o lucro tributável resultante da transacção ou transacções seja consistente com o princípio da plena concorrência."*

Serra Leoa

A Serra Leoa introduziu blocos legislativos para implementar um regime de preços de transferência abrangente em linha com os princípios internacionais aceites.

A Secção 95 da Lei Consolidada sobre os Rendimentos, 2000 (actualizada em 2015) inclui:

- (1) "Sempre que existe um arranjo entre pessoas associadas, as pessoas devem calcular os seus rendimentos, e os impostos devidos de acordo com a norma da plena concorrência."
- (2) A norma da plena concorrência exige que as pessoas associadas qualifiquem, caracterizem, dividam e aloquem valores a incluir ou deduzir no cálculo do rendimento para reflectir os arranjos que seriam feitos por pessoas independentes.

Benim, Burkina Faso, Costa do Marfim, Guiné, Mali, Níger, Senegal e Togo.

Estes países (todos membros da UEMAO) incorporam disposições similares nas suas legislações principais, apesar de existirem pequenas diferenças entre os países. A disposição abaixo retirada, como um exemplo, da legislação do Benim, Código Tributário Geral, 2014.

Artigo 37. "Para determinar o imposto sobre o rendimento ou sobre os rendimentos comerciais devidos por empresas geridas por empresas fora do Benim ou que gerem empresas localizadas fora do Benim, os lucros indirectamente transferidos para estas últimas, quer pelo aumento ou redução dos preços de compra ou de venda ou por quaisquer outro meios, serão incorporados nos lucros demonstrados nas contas."

Podemos constatar que **Cabo Verde, o Gana, a Libéria, a Nigéria e a Serra Leoa** todos adoptam explicitamente o princípio da plena concorrência na sua legislação e fazem ajustes aos lucros nos casos em que os rendimentos tributáveis não são calculados em linha com esse princípio.

O Gana, Nigéria e Serra Leoa explicitamente requerem que os contribuintes calculem o seu rendimento tributável em conformidade com o princípio da plena concorrência. Em contraste, as regras de **Cabo Verde** parecem exigir que as transacções reais controladas sejam feitas utilizando o preço de plena concorrência. No entanto, as regras também exigem que os contribuintes façam ajustes às declarações de rendimentos sempre que os preços de plena concorrência não estiverem a ser utilizados nas transacções reais.

A legislação dos **países da UEMAO** exige que sejam feitos ajustes no caso de uma "transferência indirecta de lucros", mas não menciona explicitamente o princípio da plena concorrência, apesar de se poder argumentar que está implícito na fraseologia. O Senegal está a desenvolver regulamentos que interpretam explicitamente essa linguagem em termos de "princípio da plena concorrência".

3.1.2 Os métodos para os preços de transferência e o princípio da comparabilidade

Neste momento, **Cabo Verde, o Gana e a Nigéria** são os únicos países que introduziram detalhes na sua legislação ou regulamentos relativamente à comparabilidade e análises de comparabilidade (incluindo uma análise funcional), métodos para os preços de transferência e a escolha desses métodos, embora a **Libéria** e o **Senegal** estejam ainda no processo de desenvolver directrizes detalhadas.

A caixa abaixo descreve como as regras de Cabo Verde, do Gana e da Nigéria especificam os métodos que podem ser utilizados pelos contribuintes ou pela autoridade tributária para estabelecer e testar se os preços de transferência estão em conformidade com o princípio da plena concorrência, e como adoptam e expandem o princípio da comparabilidade.

As Regras sobre os preços de transferência da CEDEAO - Métodos e Comparabilidade

Cabo Verde

As regras de Cabo Verde incorporam o princípio da comparabilidade e especificam os métodos que podem ser empregues.

"Para definir os termos e condições que seriam normalmente acordados, aceites ou praticados entre entidades independentes, o contribuinte deve adoptar o método ou métodos que possam garantir o maior grau de comparabilidade entre as transacções ou séries de transacções efectuadas, e outras que são substancialmente idênticas, em situações normais de mercado, ou, na ausência de relações especiais, especificamente tendo em conta as características das mercadorias, direitos ou serviços, posição no mercado, e outras características relevantes dos contribuintes envolvidos, as funções por eles desempenhadas, ou os activos utilizados e a forma como o risco é partilhado." (Artigo 65.1. Código do IRC).

Os regulamentos de 2012 do **Gana** aplicam claramente o princípio da comparabilidade, e especificam métodos que podem ser utilizados para estabelecer os preços de plena concorrência e testar se estão em conformidade com o princípio da plena concorrência.

O Regulamento 2(2) especifica que:

(2) Uma transacção é conduzida em regime de plena concorrência entre pessoas num relacionamento controlado, se os termos da transacção não forem diferentes dos termos de uma transacção comparável entre pessoas independentes.

O regulamento especifica ainda quais os factores que deverão ser considerados para fazer uma análise de comparabilidade.

O Regulamento 3 especifica a utilização de métodos para os preços de transferência em conformidade com os contidos nas directrizes sobre preços de transferência da OCDE.

3. (1) Para efeitos do presente Regulamento, os métodos para os preços de transferência aprovados pelo Comissário-Geral são

- (a) o método do preço não controlado comparável;*
- (b) o método do preço de revenda;*
- (c) o método do "cost-plus";*
- (d) o método da divisão de lucros transaccional; e*
- (e) o método da margem líquida transaccional*

O Regulamento também especifica que pode ser utilizado outro método "se o Comissário-Geral tiver a opinião que tendo em conta a natureza da transacção, o preço de plena concorrência não pode ser determinado pela utilização de um método especificado no sub-regulamento (1)".

Os Regulamentos do Gana incluem um anexo que descreve cada um dos métodos acima com mais detalhes.

Os regulamentos sobre preços de transferência da **Nigéria** também especificam os mesmos métodos e permitem a utilização de um outro método "que pode ser prescrito pelos regulamentos feitos pelo Serviço de vez em quando."

Os regulamentos também adoptam o princípio da comparabilidade, e especificam os factores que devem ser levados em conta ao fazer uma análise de comparabilidade. O Regulamento 9 declara:

Uma transacção não controlada é comparável a uma transacção controlada, na acepção do presente regulamento -

(a) se não existirem diferenças significativas entre a transacção não controlada e uma transacção controlada sob circunstâncias semelhantes que possam afectar materialmente as condições que estão a ser examinadas pelo método de preços de transferência adequado; ou

(B) se existirem diferenças, forem feitos ajustes razoavelmente precisos a fim de eliminar os efeitos dessas diferenças, ou reduzir os efeitos dessas diferenças, de modo a que todas as diferenças materiais seja eliminadas.

(4) Para determinar se duas ou mais operações são comparáveis devem ser considerados os seguintes factores na medida em que sejam economicamente relevantes para os factos e circunstâncias das transacções -

(a) as características das mercadorias, propriedades ou serviços transferidos ou fornecidos;

(b) as funções assumidas pela pessoa que faz a operação tendo em conta os activos utilizados e os riscos assumidos;

(c) os termos contratuais das transacções;

(d) as circunstâncias económicas em que foram realizadas as transacções; e

(e) as estratégias comerciais seguidas pelos sujeitos passivos ligados à operação controlada.

Os Regulamentos da Nigéria também especificam os factores a serem considerados na determinação do método mais adequado.

Como se pode ver, **Cabo Verde, Gana e Nigéria** adoptaram firmemente métodos princípios fundamentais internacionalmente aceites. Na verdade, a **Nigéria** declara explicitamente que os Regulamentos devem ser aplicados de acordo com o princípio da plena concorrência, tal como descrito nos tratados e as Orientações para os Preços de Transferência da OCDE (ver a caixa abaixo).

Regulamentos da Nigéria a serem aplicados em conformidade com os princípios acordados a nível internacional.

Regulamento 11

"Sem prejuízo das disposições do regulamento 12 desses Regulamentos, este regulamento deve ser aplicado de uma forma consistente com -

(a) o princípio da plena concorrência previsto no Artigo 9 da ONU e no Modelo para Convenções Fiscais para os Rendimentos e o Capital da OCDE que esteja em vigor; e

(b) as Directrizes Relativas aos Preços de Transferência da OCDE para Empresas Multinacionais e Administrações Fiscais aprovadas pelo Conselho da OCDE, aprovadas para publicação a 22 de Julho de 2010 ...'

Os Regulamentos especificam ainda que as leis e regulamentos da Nigéria prevalecem em qualquer caso em que haja uma incoerência entre eles e os princípios internacionais descritos acima.

A **Serra Leoa** adopta explicitamente os princípios da plena concorrência no seu direito, e pode-se argumentar que a adopção do princípio fundamental da comparabilidade está implícita. Isso não está no entanto explicitado.

O Benim, Burkina Faso, Costa do Marfim, Guiné, Mali, Níger, Senegal e Togo, não incluem qualquer referência explícita à comparabilidade nas suas regras, nem estas especificam os métodos para o estabelecimento dos preços de transferência. As suas regras, no entanto, especificam que, em algumas circunstâncias, os lucros tributáveis devem ser calculados por comparação com "empresas operadas normalmente". (Ver o exemplo abaixo, retirado das regras do Mali). Não existe uma definição do que se entende por "empresas operadas normalmente", e há alguma incerteza sobre como isso deve ser interpretado.

As regras do **Mali** especificam que:

"Na ausência de provas específicas para apoiar os ajustes [em relação à transferência indirecta dos lucros] estabelecidos no parágrafo anterior, os lucros tributáveis serão determinados por comparação com os lucros de empresas similares exploradas normalmente".

No geral, **Cabo Verde, o Gana e a Nigéria** são os únicos países que incluem actualmente disposições expressas sobre a comparabilidade e métodos para os preços de transferência nas suas regras. As regras da **Libéria e a Serra Leoa** adoptam explicitamente o princípio da plena concorrência, e é discutível se o princípio da comparabilidade está assim implícito.

Para outros países da CEDEAO, há uma considerável incerteza sobre se o princípio da comparabilidade, em conformidade com normas acordadas internacionalmente, é adoptado na lei.

A adopção do princípio da plena concorrência, o princípio da comparabilidade e a especificação dos métodos pode ser considerado essencial e crucial para os elementos das regras sobre os preços de transferência do país. Sem estes, há ainda alguma incerteza sobre como as regras sobre os preços de transferência devem ser interpretadas e aplicadas. Normalmente, estas podem ser incluídas na legislação ou regulamentação do país. Uma abordagem alternativa (que tem sido adoptada pela **Nigéria**) é especificar explicitamente que as regras do país devem ser interpretadas em conformidade com os princípios internacionalmente aceites contidos nos modelos de tratados da OCDE e da ONU, e nas Directrizes Relativas aos Preços de Transferência da OCDE.

3.1.3 Âmbito de aplicação das regras

Há quatro aspectos relacionados com o âmbito de aplicação das regras sobre os preços de transferência:

- i. Os tipos de operações incluídos nessas regras
 - ii. O relacionamento entre as partes envolvidas nas transacções ("disposições sobre as partes relacionadas")
 - iii. Se são aplicáveis a transacções puramente domésticas ou também a transacções transfronteiriças.
 - iv. Aplicação a tipos específicos de transacções
- i) Os tipos de operações incluídos nessas regras

As regras sobre os preços de transferência incluem normalmente no seu âmbito todos os tipos de transacções das actividades comerciais. De um modo geral, as regras domésticas dos países da CEDEAO atingem esse objectivo. As opções legislativas para o conseguir são:

- Especificar uma lista abrangente de tipos de transacções. Esta abordagem torna claro para os contribuintes qual é o âmbito e alcance das regras. Esta abordagem é ilustrada nas caixas abaixo com a abordagem decidida pela **Nigéria**. O **Gana** tem uma abordagem semelhante e usa palavras similares. Ambos os países incluem uma cláusula que "engloba todas" - (g) no exemplo abaixo.
- Especificar uma muito ampla definição que "engloba tudo" para o termo "transacção". Esta abordagem é ilustrada abaixo pelo extracto das regras da **Serra Leoa**. **Cabo Verde** utiliza uma abordagem semelhante, mas especifica certos tipos de transacções e também inclui a noção de "série de transacções".

As legislações dos países sobre este assunto variam, mas, normalmente, são concebidas para englobar no seu âmbito qualquer tipo de acordo comercial, incluindo acordos verbais, quer sejam ou não legalmente exigíveis.

As regras sobre os preços de transferência da **Libéria** (Secção 211 LRC) partem de uma abordagem transaccional - referindo-se a uma "transacção ou acordo entre as pessoas que são pessoas relacionadas". O termo transacção não é, no entanto, definido.

Além do **Gana**, **da Libéria**, **da Nigéria** e **da Serra Leoa**, as regras dos países da CEDEAO actualmente em vigor não têm uma abordagem transaccional explícita e, portanto, não definem o termo "transacção" ou outro equivalente.

Deve notar-se que as regras para os preços de transferência incluem quase sempre os juros (e pagamentos equivalentes) no seu âmbito, mas muito raramente incluem a quantia de qualquer empréstimo. Por esta razão, os países introduzem normalmente medidas separadas para lidar com deduções de juros demasiado elevadas decorrentes da quantia de um empréstimo, além do preço de um empréstimo. Isso é discutido na Secção B abaixo.

Tipos de transacções incluídas nessas regras

Cabo Verde

"Nas transacções comerciais, incluindo as transacções ou conjuntos de transacções que envolvam mercadorias, direitos ou serviços, e também em transacções financeiras ..."

Nigéria

"Âmbito.

(1) Os presentes Regulamentos são aplicáveis às transacções entre sujeitos passivos ligados exercidas de forma não compatível com o princípio da plena concorrência e incluem -

(a) compra e venda de bens e serviços;

(b) compras, vendas ou arrendamento de activos tangíveis;

(c) a transferência, compra, licenciamento ou uso de activos intangíveis;

(d) fornecimento de serviços;

(e) empréstimos de dinheiro como mutuante ou mutuário;

(f) arranjos para o fabrico; e

(g) qualquer transacção que possa afectar as perdas e lucros ou qualquer outro assunto incidental, ligado a, ou relativo às transacções referidas em (a) a (f) do presenteregulamento."

Serra Leoa

"(6) Para efeitos do presente artigo, "arranjo" significa uma transacção, incluindo uma linha de conduta, negócio ou entendimento, quer seja expressa ou implícita, e quer seja ou não exigível por processos judiciais e quer seja unilateral ou envolvendo mais de uma pessoa".

ii) O relacionamento entre as partes envolvidas nas transacções ("disposições sobre as partes relacionadas")

As regras sobre os preços de transferência são aplicáveis entre empresas associadas (ou pessoas relacionadas). É, portanto, necessário que as regras sobre os preços de transferência especifiquem o que se entende por isso. As regras internacionalmente aceites (incluindo as incluídas em tratados) definem que duas empresas são associadas quando:

- uma empresa participa, directa ou indirectamente, na gestão, no controlo ou no capital da outra, ou
- as mesmas pessoas participarem, directa ou indirectamente, na gestão, no controlo ou no capital de ambas as empresas.

No contexto empresarial isto destina-se a garantir que as empresas que são membros do mesmo "grupo" (incluindo empresas directa ou indirectamente que são "mães", subsidiárias ou irmãos) são consideradas como estando relacionadas, pelo que as transacções entre elas se inserem no âmbito das regras sobre os preços de transferência.

Os países CEDEAO atingem esse objectivo de diversas maneiras:

- As regras da **Guiné**, por exemplo, adoptam explicitamente a abordagem acima, e definem e especificam que uma empresa controla a outra, se uma delas "detiver directamente ou através de um intermediário, a maioria do capital social ou exerça poderes com a capacidade de tomar decisões na outra empresa. (Ver excerto na caixa abaixo). As regras da **Libéria** (também incluídas na caixa abaixo) adoptam uma abordagem semelhante, definindo "controlo" como a detenção de 50% ou mais dos rendimentos, distribuição ou direitos de voto.

- Os regulamentos do **Gana** usam o termo "relacionamento controlado" para definir o âmbito de aplicação das regras. Neste caso, o "relacionamento controlado" tem uma definição bastante ampla, incluindo (em determinadas circunstâncias) a possibilidade do relacionamento ser capaz de influenciar o preço de transferência definido para uma transacção. (Ver excerto na caixa abaixo).
- As regras de **Gana** aplicam-se potencialmente a indivíduos bem como a empresas. Por exemplo, em situações em que uma empresa que seja propriedade de um indivíduo faz transacções com uma empresa propriedade de um seu familiar. Além disso, as regras incluem no seu âmbito um empréstimo feito por um indivíduo a uma empresa que esse indivíduo controla.

A maioria dos outros estados da CEDEAO toma a abordagem ilustrada na caixa abaixo pela **Costa do Marfim** (embora haja variações entre os países.) Estas regras são bastante simples e parecem aplicar-se apenas às relações entre empresas. Têm como objectivo estabelecer uma relação de controlo entre uma empresa local, a sua empresa "mãe", e empresas subsidiárias ou irmãs. Não parece haver qualquer definição do termo "gerida" pelo que existe alguma incerteza sobre se essas regras são aplicáveis a uma relação de participação inferior a 50%.

Alguns países incluem no âmbito da sua política de preços de transferência todas as transacções entre um contribuinte local e uma empresa numa jurisdição que tenha uma tributação reduzida, independentemente de serem ou não satisfeitos outros critérios de controlo. Na CEDEAO, **Cabo Verde, a Guiné e o Senegal** parecem ser os únicos países que usam essa abordagem (ver excerto da legislação no quadro abaixo, que inclui uma definição de um regime fiscal baixo para esses fins). O **Senegal** amplia o tratamento para países que são considerados como "não-cooperantes", definidos como "estados e territórios que não cumpram as normas internacionais em matéria de transparência e de intercâmbio de informações para fins fiscais, de modo a promover a assistência administrativa necessária para aplicar a legislação tributária do Senegal". (Artigo 18 (4) Código Tributário Geral de 2013).

O **Senegal** amplia o conceito ainda mais através da aplicação de regras específicas para os pagamentos referentes a juros, intangíveis e serviços a pessoas estabelecidas num território fora do Senegal e sujeitas a um regime tributário favorável, ou num país não-cooperante. Essas despesas só são aceites como despesas dedutíveis para a determinação dos impostos se o devedor fornece evidências de que as despesas em questão "se referem a transacções genuínas e não são de uma natureza anormal ou exagerada". (Artigo 18 (1) Código Tributário Geral de 2013).

Uma outra questão a ser considerada é se devem ser adoptadas regras para os preços de transferência com o objectivo de determinar a atribuição de lucros a um estabelecimento permanente. É o que fazem muitos países - um exemplo (da regulamentação sobre preços de transferência de **Gana**) está contida na caixa abaixo. Isso faz sentido, uma vez que o princípio da plena concorrência se aplica à atribuição dos lucros de um estabelecimento permanente. Quando os países adoptam essa abordagem, é geralmente necessário reconhecer que, quando um estabelecimento permanente se envolve em relações comerciais com outras partes da empresa (tais como outras partes de uma companhia), esta não é uma transacção entre duas pessoas - em vez disso, é a relação com a mesma pessoa (por exemplo, uma empresa). Por essa razão, quando as regras sobre os preços de transferência são aplicadas à atribuição de lucros a um estabelecimento permanente:

- é adequado considerar um "negócio" entre um estabelecimento permanente e o resto da empresa
- e é também adequado considerar o estabelecimento permanente como sendo uma empresa separada para essa finalidade.

A regulamentação sobre preços de transferência da **Nigéria** usa a seguinte abordagem em relação a estabelecimentos permanentes:

"Para os efeitos da aplicação do presente Regulamento, os Estabelecimentos Permanentes (-EP) são tratados como entidades separadas, e qualquer transacção entre um Estabelecimento Permanente (-EP) e sua sede ou outros sujeitos passivos ligados entre si é considerada uma transacção controlada." (Regulamento 3 (2)).

Disposições referentes a "parte relacionada"

Guiné

Artigo 97 B: Duas empresas são consideradas afiliadas: Se uma empresa detém, directamente ou através de um intermediário, a maioria do capital social ou exerce poderes com capacidade para tomar decisões nessa empresa, ou se ambas as empresas estão colocadas sob o controlo de uma mesma terceira empresa, nas condições definidas acima.

Gana (Excerto dos Regulamentos de 2012)

"(1) Estes regulamentos aplicam-se a

(a) uma transacção entre pessoas que estão num relacionamento controlado;

(b) negócios entre um estabelecimento permanente e sua sede;

(c) negócios entre um estabelecimento permanente e outros ramos relacionados do estabelecimento permanente;

(d) uma transacção entre um contribuinte e outro contribuinte que estejam num relacionamento controlado; e

(e) uma transacção entre um contribuinte e outro contribuinte que estejam numa relação de emprego"

"Relacionamento controlado" significa uma relação entre uma pessoa e outra pessoa nos termos da qual, a relação é capaz de influenciar o preço de transferência definido para uma transacção, e em que a outra pessoa é

(a) um associado da primeira pessoa;

(b) um familiar da primeira pessoa;

(c) uma pessoa que mantém uma relação de confiança com a primeira pessoa;

(d) uma pessoa que está numa relação de parceria com a primeira pessoa;

(e) uma empresa holding, uma subsidiária ou uma subsidiária de uma empresa holding da qual essa primeira pessoa é uma subsidiária;

(f) um membro de uma empresa fechada juntamente com a primeira pessoa; e

(g) um familiar de uma pessoa que é membro de uma empresa fechada juntamente com a primeira pessoa.

Libéria

S208 '(4) uma pessoa que é uma pessoa colectiva e-

(a) uma pessoa que, isoladamente ou em conjunto com uma pessoa relacionada ou pessoas relacionadas nos termos de outra aplicação da presente Secção, controla ou pode beneficiar de cinquenta por cento ou mais dos direitos sobre os rendimentos ou do capital ou dos direitos de voto da pessoa colectiva, conforme o caso, seja directamente ou através de um ou mais interpostas pessoas colectivas; ou

(b) uma pessoa que, nos termos de outra aplicação da presente Secção, seja uma pessoa relacionada de uma pessoa a quem o parágrafo (a) seja aplicável."

Costa do Marfim

Artigo 38 - "Para determinar o imposto sobre os lucros industriais e comerciais devidos por empresas geridas por empresas fora da Costa do Marfim ou que gerem empresas localizadas fora da Costa do Marfim, os lucros indirectamente transferidos para estas últimas, quer pelo aumento ou redução dos preços de compra ou de venda ou por quaisquer outros meios, serão incorporados nos lucros. O mesmo se aplica às empresas que são geridas por uma empresa ou grupo que também gere empresas localizadas fora da Costa do Marfim."

Guiné

Artigo 14/ Para restabelecerem os seus lucros ou impostos sobre as pessoas colectivas, as empresas estabelecidas na Guiné, de acordo com o Artigo 117-A deste Código, devem reincorporar o seguinte nos seus lucros tributáveis ...

... - benefícios indirectamente transferidos, por um aumento ou redução dos preços de compra ou de venda ou por qualquer outro meio, para empresas localizadas num país estrangeiro com um sistema fiscal preferencial.

As empresas são consideradas como estabelecidas num país com um sistema fiscal preferencial, se estiverem sujeitas, nesse país, a impostos sobre as pessoas colectivas ou sobre os rendimentos, cujo montante seja inferior em 50 por cento ou mais ao montante dos impostos sobre as pessoas

colectivas ou os rendimentos que lhes seriam aplicados nos termos das leis comuns da Guiné, caso estivessem estabelecidas na Guiné, em conformidade com o Artigo 117-a deste Código.

Senegal (Extractos dos artigos 17 e 18 Código Tributário Geral de 2013)

Artigo 17 (2.) A condição de dependência ou controlo não é necessária quando a transferência é feita para empresas estabelecidas num Estado estrangeiro ou num território situado fora Senegal que tenha um regime tributário favorável, ou num país não-cooperante na acepção do Artigo 18.

Artigo 18 (3.) As pessoas são consideradas sujeitas a um regime fiscal tributário favorável no Estado ou território em questão se não forem aí tributáveis ou se estiverem aí sujeitas a impostos sobre os lucros ou rendimentos cujo valor seja inferior a metade dos impostos sobre os lucros ou os rendimentos a que estariam sujeitas, nos termos da lei comum no Senegal, caso estivessem domiciliadas ou estabelecidas no Senegal.

iii) Se são aplicáveis a transacções puramente domésticas ou também a transacções transfronteiriças.

Como discutido acima, as transacções puramente domésticas entre dois contribuintes residentes têm o potencial para constituírem um prejuízo fiscal através dos preços de transferência. Por esta razão, alguns países aplicam as suas regras sobre os preços de transferência a essas regras.

No seio da CEDEAO, **Cabo Verde, o Gana, a Libéria, a Nigéria e a Serra Leoa** aplicam as suas regras às transacções domésticas, assim como às transacções transfronteiriças. Outros países, o **Benim, o Burkina Faso, a Costa do Marfim, a Guiné, o Mali, o Níger, o Senegal e o Togo**, aplicam as suas regras apenas às transacções transfronteiriças. O extracto da legislação do Togo apresentada no quadro abaixo ilustra a abordagem legislativa tomada por vários países para atingirem este objectivo.

Aplicação das regras apenas às transacções transfronteiriças.

Togo

“Art. 112 - Para estabelecer o imposto sobre as pessoas colectivas devido por empresas que são geridas por ou que gerem empresas localizadas fora do Togo, os lucros transferidos indirectamente para esta última, seja através do aumento ou redução dos preços de compra ou de venda, ou por qualquer outro meio, devem ser incorporados nos lucros apresentados nas contas. O mesmo se aplica às empresas que são geridas por uma empresa ou grupo que também gere empresas localizadas fora do Togo.”

A questão de política fundamental a considerar é se os custos suportados pelos contribuintes e pelas autoridades tributárias em relação aos preços das transferências internas são proporcionais ao risco do prejuízo fiscal. Nos casos em que as regras sobre os preços de transferência são aplicadas a transacções puramente domésticas, é provável que pequenas empresas sejam abrangidas pelo seu âmbito, assim como as transacções entre contribuintes sujeitos à mesma taxa do imposto. Nesses casos, pode fazer sentido limitar o âmbito de aplicação das regras (em relação às transacções domésticas) para incluir apenas grandes contribuintes, ou apenas as transacções entre contribuintes sujeitos a um tratamento fiscal diferente.

iv) Aplicação a tipos específicos de transacções

Alguns países especificam nos seus regulamentos como as regras sobre os preços de transferência se aplicam a tipos específicos de transacções - tipicamente as que envolvem serviços e intangíveis, que têm uma cobertura específica nas Directrizes Relativas aos Preços de Transferência da OCDE. Foram emitidas orientações revistas para estas Directrizes pela OCDE em 2015, no âmbito da iniciativa BEPS (Acção 8-10).

No seio da CEDEAO, o **Gana** desenvolveu regulamentos específicos para estas questões (reproduzidos na caixa abaixo para informação). **Cabo Verde** também desenvolveu regras que se aplicam especificamente a serviços e regimes de contribuição para os custos.

Como mencionado acima, foram emitidas orientações revistas tanto para os intangíveis como para os serviços pela OCDE e os países que desejam actualizar ou rever a sua legislação sobre estas questões devem considerar essas orientações

Regulamentos do Gana sobre serviços e bens intangíveis.

'Serviços entre pessoas que têm um relacionamento controlado

5. (1) O Comissário-Geral considerará uma taxa de serviço entre as pessoas que tenham um relacionamento controlado como sendo consistente com o princípio da plena concorrência, se

(a) a taxa se referir a um serviço que é realmente prestado,

(b) o serviço fornecer valor económico ou comercial ao destinatário do serviço, e

(c) uma pessoa independente numa circunstância comparável pagar essa mesma taxa pelo serviço.

(2) Uma taxa para um serviço pago por uma pessoa a outra pessoa que está num relacionamento controlado com essa pessoa não é consistente com o princípio de plena concorrência, se for paga por essa pessoa

(a) para um serviço especificado no sub-regulamento (3), e

(b) devido à participação no capital social do accionista da pessoa numa ou mais das empresas do grupo

(3) O serviço referido no sub-regulamento (2) (a), inclui

(a) um serviço prestado em relação à estrutura jurídica da empresa-mãe da pessoa, por exemplo, reuniões de accionistas da empresa-mãe, a emissão de acções da empresa-mãe e os custos do conselho fiscal da empresa-mãe;

(b) um serviço prestado em relação aos requisitos de relatórios da empresa-mãe da pessoa, incluindo a consolidação de relatórios; e

(c) um serviço prestado em relação à captação de fundos para a aquisição de uma participação, salvo quando a participação é directa ou indirectamente adquirida pela pessoa e a aquisição beneficia a pessoa ou se espera que beneficie a pessoa.

(4) Sujeito a estes Regulamentos, sempre que seja possível que o Comissário-Geral ou um contribuinte identificar

(a) serviços específicos prestados pelo contribuinte a outras pessoas com as quais esse contribuinte tem um relacionamento controlado, ou

(b) serviços específicos prestados ao contribuinte por outras pessoas com as quais o contribuinte tem um relacionamento controlado, devendo o Comissário-Geral determinar se a taxa para cada serviço prestado é consistente com o princípio de plena concorrência.

(5) O Comissário-Geral deverá utilizar um critério de alocação razoável para alocar entre as pessoas que tenham um relacionamento controlado, a taxa total para um serviço prestado por uma pessoa a outras pessoas que tenham um relacionamento controlado, nos casos em que Comissário-Geral não consiga identificar o serviço específico prestado a cada uma das pessoas que tem o relacionamento controlado.

(6) Para os fins do sub-regulamento (5), um critério de alocação é razoável se for baseado numa variável que

(a) tem em conta

(i) a natureza dos serviços;

(ii) as circunstâncias em que os serviços são prestados; e

(iii) o benefício derivado ou passível de ser derivado pelas pessoas que têm um relacionamento controlado, desse serviço;

(b) diga unicamente respeito a uma transacção entre pessoas independentes, e permite que o custo seja partilhado em condições de plena concorrência: ou

(c) seja possível de medir de uma forma razoavelmente fiável"

Transacções envolvendo bens intangíveis.

6. (1) *Em relação a uma transacção que envolva um bem intangível, o Comissário-Geral deve, ao determinar as condições normais de plena concorrência entre as pessoas que estão num relacionamento controlado, ter em conta*

(a) a perspectiva tanto do cedente do bem como do cessionário, incluindo o preço que uma pessoa independente comparável pagaria pela transferência desse bem, e

(b) a utilidade desse bem intangível para o negócio do cessionário.

(2) *O Comissário-Geral deve, ao aplicar o princípio da comparabilidade a uma transacção, considerar factores especiais relevantes para a transacção comparável, incluindo*

(a) o benefício esperado do bem intangível;

(b) qualquer limitação geográfica sobre o exercício de um direito sobre o bem intangível;

(C) o carácter do direito cedido, que pode ser exclusivo ou não exclusivo; e

(d) Se o cessionário tem o direito de participar num desenvolvimento futuro feito pelo cedente em relação ao bem intangível.

REGRAS PARA OS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA NOS PAÍSES DA CEDEAO

A tabela abaixo descreve como os países da CEDEAO utilizam a legislação primária e secundária para introduzir na lei as suas regras para os preços de transferência. Também identifica os países que emitiram notas explicativas.

As caixas resumem as principais questões abrangidas na respectiva lei ou regulamento.

PAÍS	LEGISLAÇÃO PRIMÁRIA	LEGISLAÇÃO SECUNDÁRIA	ORIENTAÇÃO
Benim	Obrigação do contribuinte, e autoridade da administra�o fiscal, para fazer ajustes em caso de "transferência indirecta de lucros" para partes relacionadas. Direito da autoridade tributária pedir documentos.		
Burkina Faso	Obriga�o do contribuinte, e autoridade da administra�o fiscal, para fazer ajustes em caso de "transferência indirecta de lucros" para partes relacionadas. Direito da autoridade tributária pedir documentos.		
Cabo Verde	Princípio da plena concorrência, comparabilidade, métodos para os preços de transferência, obriga�o do contribuinte fazer um ajuste, defini�o de partes relacionadas, a exigência de entregar informaçoes juntamente com a declara�o fiscal.	<i>Decreto Governamental sobre Preços de Transferência</i> Princípio da plena concorrência, ajustes, selec�o do método, comparabilidade, métodos, acordos de partilha de custos, serviços, documenta�o.	
Costa do Marfim	Obriga�o do contribuinte, e autoridade da administra�o fiscal, para fazer ajustes em caso de "transferência indirecta de lucros" para partes relacionadas.		

Gana	Exige que o lucro tributável seja calculado de acordo com o princípio da plena concorrência. Define o princípio da plena concorrência Autoriza o GRA a fazer ajustes.	Regulamentos 2012 TP Métodos para os TP e selecção dos métodos Serviços, Intangíveis Documentação Sanções.	Nota de Prática Medidas para eliminar a dupla tributação. Comparabilidade. Serviços. Métodos para os Preços de Transferência (incluindo exemplos)
Guiné	Obrigação do contribuinte, e autoridade da administração fiscal, para fazer ajustes em caso de "transferência indirecta de lucros" para empresas afiliadas ou para empresas localizadas num regime tributário preferencial. Definição de partes relacionadas, obrigação de fornecer documentação, autoridade da administração fiscal para solicitar documentação e informações		
Libéria	Introdução do princípio da plena concorrência. Autoridade da administração fiscal para fazer ajustes	Projectos de regulamentos (em consulta) princípio da plena concorrência, comparabilidade, métodos, alcance do princípio da plena concorrência, sanções	A LRA está a planear introduzir um Nota de Prática
Mali	Obrigação do contribuinte, e autoridade da administração fiscal, para fazer ajustes em caso de "transferência indirecta de lucros" para partes relacionadas.		
Níger	Obrigação do contribuinte, e autoridade da administração fiscal, para fazer ajustes em caso de		

	"transferência indirecta de lucros" para partes relacionadas.		
Nigéria	Autoridade da administração fiscal para fazer ajustes nos casos em que haja um prejuízo fiscal devido a preços estabelecidos sem consideração do princípio da plena concorrência	Regulamentos de 2012 Exigência que os contribuintes calculem o lucro tributável de acordo com o princípio da plena concorrência. Princípio da plena concorrência, métodos, comparabilidade, documentação, definição de partes relacionadas, penalidades.	Directrizes para o preenchimento do Formulário de Declaração sobre os Preços de Transferência Directrizes para o preenchimento de Declarações referentes aos Preços de Transferência "Perguntas Frequentes sobre Preços de Transferência"
Senegal	Obrigação do contribuinte, e da autoridade da administra�o fiscal, para fazer ajustes em caso de "transferência indirecta de lucros". Defini�o de partes relacionadas Requisitos de documenta�o	Instrumento administrativo (em projecto) Princípio da plena concorrência, defini�o de transac�o es controladas, análise de comparabilidade, método do preços de transferência, comparabilidade, documenta�o, APAs, elimina�o da dupla tributa�o.	
Serra Leoa	Defini�o da norma para a plena concorrência Exigência de calcular o lucro tributável em linha com a ALP. Autoriza�o para fazer ajustes APAs		
Togo	Obriga�o do contribuinte, e da autoridade da administra�o fiscal, para fazer ajustes em caso de "transferência indirecta de lucros".		

3.2 REGRAS PARA TER EM CONTA DEDUÇÕES EXCESSIVAS DE JUROS

Muitos países em todo o mundo, já introduziram regras específicas para limitar as quantias que podem ser deduzidas a título de juros, para determinar os lucros tributáveis. Isso reconhece que uma dívida remunerada é uma ferramenta relativamente simples para que as empresas multinacionais transfiram os seus lucros entre jurisdições fiscais. Também reconhece que as regras para os preços de transferência apenas conseguem muitas vezes ter em conta as deduções de juros excessivas resultantes de taxas de juros excessivas, mas não a excessiva dedutibilidade de juros decorrente de uma dívida excessiva.

O potencial para uma dedutibilidade excessiva de juros como um mecanismo para a transferência de lucros foi reconhecido no projecto BEPS da OCDE/G20 (Acção 4), que recomendou uma abordagem de melhores práticas para a regular a dedutibilidade dos juros.

Abordagem de melhores práticas da OCDE - Resumo

A "Abordagem de melhores práticas" da OCDE inclui diversos elementos (embora haja espaço para variações). Os principais elementos são:

- A limitação da dedutibilidade das despesas com juros que excedam um rácio juros líquidos/EBITDA estipulado.
- Para esta finalidade, o juro líquido são as despesas com juros, menos as receitas de juros. A noção de juro inclui itens equivalentes aos juros.
- O EBITDA (lucro antes de juros, impostos, depreciação e amortização) deve ser baseado em dados fiscais, de modo que o rendimento não tributável (como os rendimentos ou juros de um ramo isento) devem ser excluídos.
- Uma recomendação para que o rácio do juros líquidos/ EBITDA esteja dentro de uma faixa de 10-30%.
- Isto é complementado por um "rácio de grupo" que seria aplicável a uma entidade cujas despesas com juros estejam acima do que seria dedutível por referência ao rácio estipulado pelo país, mas que é membro de um grupo com um rácio juros líquidos/EBITDA superior para todo o grupo. Essas entidades seriam autorizadas a deduzir os juros até ao rácio juros líquidos/EBITDA do grupo em todo o mundo.
- Um transporte dos juros não aprovados (ou da capacidade de juros não utilizada)
- Uma disposição de minimis que isenta das regras as entidades com uma baixa despesa de juros líquida.

No seio da CEDEAO, diversos países introduziram regras específicas para os juros dedutíveis.

Três países têm regras, grosso modo seguem a abordagem do projecto BEPS da OCDE/G20 resumida acima. Estes países são Cabo Verde, a Guiné e a Serra Leoa.

As regras de **Cabo Verde** (cujas principais disposições foram copiados para a caixa abaixo) combinam a abordagem do EBITDA com um limite absoluto global de encargos financeiros com o endividamento. Estas regras também prevêem uma generosa possibilidade de transporte dos juros não aprovados, ou da capacidade de juros não utilizada, durante um período de sete anos.

A **Guiné** combina uma abordagem do "rácio do lucro" com uma abordagem de "subcapitalização" (neste caso, utilizando um rácio endividamento/capital de 1,5/1). Neste caso, em vez de utilizar uma abordagem

EBITDA, o limite de dedutibilidade dos juros é baseado numa percentagem (neste caso 25%) do lucro líquido antes da dedução de juros. (Ver o texto na caixa abaixo).

A **Serra Leoa** utiliza uma medida semelhante à da Guiné, mas aplica um limite da soma de 50% do lucro tributável antes de juros, e dos juros recebidos. Os juros não dedutíveis de um ano podem transitar para o ano seguinte. (Secção 35 da CITA)

Cabo Verde (Artigo 68)

1. Os encargos financeiros líquidos são dedutíveis até aos seguintes limites, consoante o que for superior:
 - a. 330.000.000\$00 (trezentos e trinta milhões de escudos; ou
 - b. 30 por cento do lucro antes de depreciação, encargos financeiros líquidos e impostos.
2. Os encargos financeiros líquidos que não são dedutíveis nos termos do parágrafo anterior podem também ser considerados quando se avalia o lucro tributável num ou mais dos sete períodos de tributação seguintes, juntamente com as despesas financeiras do mesmo período, sujeito às limitações especificadas no parágrafo anterior.
3. Sempre que o montante dos encargos financeiros deduzidos seja inferior a 30 por cento do lucro antes de depreciação, despesas líquidas de financiamento e impostos, a parte não utilizada desse limite é adicionada ao montante máximo dedutível, nos termos da mesma disposição, em cada um dos sete exercícios subsequentes, até que tenha sido completamente absorvida.

Guiné Artigo 97A

Uma empresa sujeita ao imposto sobre as pessoas colectivas é considerada subcapitalizada quando os adiantamentos feitos por empresas interligadas a esta empresa excedem, a qualquer momento durante o seu ano fiscal, uma vez e meia o valor do seu capital social, no final deste ano fiscal.

A parte dos juros pagos, que ultrapassa a soma:

- dos juros recebidos de empresas afiliadas; e
- de vinte e cinco por cento (25%) dos seus lucros tributáveis anteriormente aumentados do montante das deduções de juros pagos a empresas afiliadas, devem ser reincorporados nos lucros tributáveis dessa empresa descapitalizada.

O Gana promulgou regras de "subcapitalização", utilizando um rácio de 3:1 para o endividamento/capital próprio. (Ver a caixa abaixo). Além deste caso, não temos conhecimento de regras abrangentes de "subcapitalização" em países da CEDEAO - ou seja, regras que impõem um limite à dedutibilidade dos juros por referência a um rácio de endividamento/capital próprio. No entanto, dois países parecem ter suporte legal para uma tal abordagem.

As disposições gerais sobre preços de transferência do **Senegal** (Artigo 17) referem que "os lucros indirectamente transferidos para o último através de um aumento ou redução dos preços de compra ou de venda, mediante uma subcapitalização, ou por qualquer outro meio, serão incorporados nos resultados indicados nas suas contas. Isso parece apoiar uma recusa da dedutibilidade dos juros por referência a um rácio endividamento/capital próprio. Não identificámos qualquer outra regra que amplie este conceito - por exemplo, que especifique como se estabelece se uma empresa está subcapitalizada. Entendemos que o Senegal está a considerar a introdução de regras específicas para tratar a dedutibilidade dos juros.

Da mesma forma, a legislação primária da **Serra Leoa** (Secção 95 (4) (a) CITA) dá ao Comissário-Geral a autoridade para "recharacterizar" um acordo feito entre pessoas associadas, incluindo a caracterização do financiamento da dívida, como financiamento com capitais próprios". Assumimos que isto se aplica nos casos em que o endividamento tem a substância de capital próprio (embora não tenhamos sido capazes de confirmar este aspecto). Supomos que, nos casos em que seja aplicável esta disposição, os juros sobre qualquer dívida não seriam considerados para finalidades tributárias.

Gana, Lei do Imposto sobre os rendimentos de 2015

33. (1) Nos casos em que uma entidade residente que não é uma instituição financeira e na qual cinquenta por cento ou mais da propriedade subjacente ou controlo é detido por uma pessoa isenta, quer sozinha ou conjuntamente com um associado, tem um rácio de endividamento/capital próprio que excede 3:1 em qualquer momento durante o período de base, não é permitida uma dedução de quaisquer juros pagos ou perdas devidas a câmbios de moeda estrangeira incorridas por essa entidade durante esse período na parte da dívida que exceda o rácio de 3:1, sendo no entanto uma parte dos juros ou perdas dedutíveis, com excepção do previsto nesta subsecção.

3.3 DOCUMENTAÇÃO

Esta secção considera as disposições em vigor nos países da CEDEAO que exigem que os contribuintes apresentem informações às autoridades tributárias relevantes para a avaliação do risco, a selecção de casos e auditoria. Considera: a) a documentação; b) os mapas de informação; c) o intercâmbio internacional de informações.

3.3.1 Documentação - requisitos básicos.

Muitos países que adoptam regras para os preços de transferência incluem nessas regras um requisito que exige que os contribuintes mantenham a documentação das suas transacções com partes relacionadas e das suas razões para considerarem que os termos (incluindo os preços) das referidas operações cumprem as normas da plena concorrência. Os objectivos desses requisitos são normalmente:

1. garantir que os contribuintes dão a devida atenção aos requisitos relacionados com os preços de transferência no estabelecimento dos preços e outras condições para as transacções entre empresas associadas e na comunicação dos rendimentos obtidos com essas transacções nas suas declarações de imposto;
2. dotar as administrações fiscais com as informações necessárias para poderem fazer uma avaliação devidamente informada dos riscos dos preços de transferência; e
3. dotar as administrações fiscais com informações úteis para as utilizar na realização de uma auditoria apropriadamente completa das práticas para o estabelecimento dos preços de transferência das entidades sujeitas a impostos na sua jurisdição, embora possa ser necessário complementar a documentação com informações adicionais no decorrer da auditoria.

[OCDE - Outubro de 2015]

A abordagem à documentação referente aos preços de transferência varia consideravelmente entre os países da CEDEAO. Vimos exigências de documentação específicas sobre os preços de transferência nas regras do Burkina Faso, Costa do Marfim, Gana, Guiné, Nigéria e Senegal e entendemos que outros países (incluindo Cabo Verde e a Libéria) estão actualmente num processo de desenvolvimento desses requisitos. Não vimos requisitos semelhantes nas regras de outros países da CEDEAO. No entanto, é possível que as exigências

gerais de manutenção de registos e documentação possam ser aplicadas em relação aos preços de transferência, mesmo se não existirem exigências específicas.

Esta questão envolve vários aspectos.

a. Que documentação são os contribuintes obrigados a manter?

Existem duas opções regulatórias:

A primeira é especificar os critérios gerais relativos à finalidade e aos objectivos da documentação, sem especificar os documentos ou elementos de informação específicos. Esta abordagem é utilizada pela **Guiné** e pela **Nigéria**, e é ilustrada na caixa abaixo. Segundo esta abordagem, a responsabilidade fica a cargo do contribuinte que deve decidir que documentação e informação específica deve manter para satisfazer as exigências. Esta abordagem proporciona alguma flexibilidade e permite que os contribuintes apenas criem e mantenham a documentação que considerem necessárias nas suas circunstâncias.

Guiné

'.... [Contribuintes especificados] deve fornecer às autoridades a documentação que justifique a sua política de preços de transferência utilizada para transacções de qualquer tipo com empresas afiliadas localizadas fora da Guiné.'

Nigéria

"1) Um sujeito passivo ligado deverá registar, por escrito ou em qualquer outro dispositivo ou meio electrónico, informações ou dados suficientes e com uma análise dessas informações e dados que permita verificar se os preços das transacções controladas são consistentes com o princípio de plena concorrência, e a pessoa ligada tributável deve disponibilizar essas informações ao Serviço mediante solicitação por escrito feita pelo Serviço."

Outros países especificam uma lista de documentos cuja manutenção é obrigatória. No seio da CEDEAO, **Cabo Verde (em projectos de regulamentos)**, o **Gana** e o **Senegal** utilizam essa abordagem. Os Regulamentos do Gana de 2011 especificam a regra geral (copiada abaixo), e uma Nota de Prática com uma lista dos documentos que devem ser mantidos (copiada na caixa abaixo). Esta abordagem dá ao contribuinte alguma certeza sobre a forma de garantir o cumprimento das regras, mas também pode ser considerada como inflexível, e acarreta o risco de que alguns contribuintes criem documentos desnecessários que não são relevantes para as suas circunstâncias individuais. O **Senegal** fornece uma lista abrangente na sua legislação primária (reproduzida abaixo).

O **Burkina Faso**, o **Benim** e a **Costa do Marfim** incluem uma lista de documentos e informações que a autoridade tributária pode pedir durante uma auditoria, mas o pedido só pode ser feito se a autoridade tributária já tiver reunido provas de abusos relacionados com os preços de transferência. Embora esta lista possa fornecer aos contribuintes uma indicação do tipo de informação que podem ser obrigados a apresentar no caso de uma auditoria, não parece constituir uma exigência para que os contribuintes mantenham a documentação em qualquer momento anterior a um pedido. Esta abordagem não é comum na medida em que a autoridade tributária apenas pode pedir documentação se já tiver "reunido provas que indiquem que uma empresa fez uma transferência indirecta de lucros". Se a documentação não estiver previamente disponível para a autoridade tributária, então a autoridade tributária pode ser prejudicada na recolha das provas exigidas. (Ver extracto das regras do Burkina Faso na caixa abaixo).

Gana

7. (1) *Uma pessoa que se envolva numa transacção com outra pessoa com a qual tem um relacionamento controlado deve manter uma documentação das transacções em que esteja envolvida em cada ano fiscal. [Regulamento 7 (1) Regulamentos de 2011]*

Extracto na **Nota de Práticas** do Gana:

Estão incluídas

- a. *Uma descrição geral da estrutura organizacional, jurídica e operacional do grupo de empresas associadas do qual o contribuinte é membro, bem como qualquer alteração relevante introduzida durante o período tributável.*
- b. *O relatório financeiro do grupo ou o relatório anual equivalente para o período contabilístico mais recente.*
- c. *Uma descrição da política do grupo na área dos preços de transferência, se houver.*
- d. *Uma descrição geral da natureza e do valor das transacções controladas em que o contribuinte está envolvido, ou que tenham um efeito sobre os rendimentos do contribuinte.*
- e. *Um descrição das funções, activos e riscos das empresas do grupo na medida em que afectam ou são afectados pelas transacções controladas feitas pelo contribuinte, incluindo qualquer alteração em relação ao período anterior.*

Respeitante a cada transacção controlada material feita pelo contribuinte,

- a. *Uma descrição do método para o estabelecimento dos preços de transferência utilizado pelo contribuinte que demonstre que os preços e outros indicadores financeiros associados à transacção satisfazem as exigências do princípio de plena concorrência e uma descrição da razão pela qual esses métodos são os métodos mais adequados para o estabelecimento dos preços de transferência, na acepção do Regulamento 3 do Regulamento Sobre Preços de Transferência de 2012 (LI 2188).*
- b. *Uma análise de comparabilidade que suporte a aplicação pelo contribuinte do método para o estabelecimento dos preços de transferência mais adequado elaborada em conformidade com as disposições da Secção 3.*
- c. *Dados financeiros que mostram os resultados das transacções controladas suficientes para demonstrar a conformidade do contribuinte com o ponto 1 aplicando o método de preços de transferência mais adequado na acepção da Secção 4, Parágrafo 1.*

Burkina Faso (Artigo 1085 do MLF 2013) 2013)

Quando, no decurso de uma auditoria das contas, as autoridades tiverem reunido provas que indiquem que uma empresa fez uma transferência indirecta de lucros, na acepção das disposições do Artigo 82 sobre impostos sobre as pessoas colectivas, podem solicitar que a empresa apresente informações e documentos que especifiquem o seguinte:

1. *A natureza do relacionamento nos termos do disposto no Artigo 82 referido acima, entre essa empresa e uma ou várias empresas operadas fora do Burkina Faso ou empresas ou grupos estabelecidos fora de Burkina Faso;*
2. *O método utilizado para determinar os preços das transacções de natureza industrial, comercial ou financeira realizadas com as empresas, companhias, ou grupos referidos no ponto 1 e as provas de apoio, bem como a compensação acordada, se for o caso;*
3. *As actividades levadas a cabo pelas empresas, companhias ou grupos referidos no ponto 1, ligados às transacções referidas em 2;*

4. *O tratamento fiscal das transacções referidas no ponto 2 e levadas a cabo pelas empresas operadas fora do Burkina Faso e pelas companhias ou grupos referidos no ponto 1 em relação aos quais é, directa ou indirectamente, um accionista maioritário ou detém direitos de voto maioritários.*

As informações solicitadas referidas no parágrafo 4 acima devem ser específicas e indicar explicitamente, pela natureza da actividade ou pelo produto, o país ou território em causa, a empresa, a companhia ou o grupo a que se refere, bem como os montantes envolvidos, se for o caso.

Senegal (Artigo 638 II, Código Geral dos Impostos)

1. *Informações gerais sobre o grupo de empresas associadas e, em particular:*

- *uma descrição geral da actividade desenvolvida, incluindo quaisquer mudanças que tiveram lugar no decurso dos exercícios financeiros auditados;*
- *Uma descrição geral das estruturas legais e operacionais do grupo de empresas associadas, incluindo a identificação das empresas associadas do grupo que efectuam as operações controladas;*
- *uma descrição geral das funções desempenhadas e dos riscos assumidos pelas empresas associadas na medida em que afectam a empresa auditada;*
- *uma lista dos principais activos intangíveis detidos, nomeadamente patentes, marcas, nomes comerciais e know-how, em relação à empresa auditada;*
- *uma descrição geral da política de preços de transferência do grupo;*

2. *Informação especificamente relacionada com a empresa auditada, em especial:*

- a. *uma descrição geral da actividade desenvolvida, incluindo quaisquer mudanças que tiveram lugar durante os exercícios financeiros auditados;*
- b. *uma descrição das operações realizadas com outras empresas associadas, incluindo a natureza e a quantidade de fluxos, incluindo royalties;*
- c. *uma lista das modalidades de contribuição de custos, bem como uma cópia dos acordos prévios de preços e ajustes de preços de transferência que afectam os resultados da empresa auditada;*
- d. *uma apresentação do método ou métodos utilizados para determinar o preço de transferência, em conformidade com o princípio da plena concorrência, incluindo uma análise das funções desempenhadas, activos utilizados e os riscos assumidos, bem como uma explicação sobre a selecção e aplicação do método ou métodos escolhidos;*
- e. *quando exigido pelo método escolhido, uma análise dos elementos de comparabilidade considerados relevantes pela empresa.*

O Senegal também adoptou uma disposição de documentação complementar aplicável às transacções associadas a empresas localizadas num estado não-cooperante ou num regime fiscal favorável. Nesses casos, é necessária documentação adicional que deve incluir "todos os documentos que as empresas sujeitas ao imposto sobre as pessoas colectivas devam apresentar, incluindo o balanço e a demonstração de resultados..." (Artigo 639 do Código Geral dos Impostos).

- b. Quando deve estar disponível a documentação.

As regras da **Nigéria** exigem que os contribuintes relevantes tenham disponível a informação sobre os seus preços de transferência no momento em que é entregue a declaração de imposto relevante. (Ver abaixo um excerto dos regulamentos sobre Preços de Transferência da Nigéria).

Os regulamentos do **Gana** são menos específicos, especificam apenas que a documentação deve ser "contemporânea" (ver acima um excerto dos Regulamentos de 2011 - "*deve manter uma documentação contemporânea das transacções efectuadas por essa pessoa para cada ano fiscal*".)

As regras de **Cabo Verde** também exigem que a documentação esteja disponível no momento em que a transacção é executada.

Esta abordagem pode, na prática, ser problemática, já que muitos contribuintes terão dificuldade em fazer um exercício de aferição - e documentarem essa actividade e quaisquer ajustes feitos - antes do final do período fiscal relevante.

Outros países da CEDEAO não especificam quando a documentação deve estar disponível.

Nigéria

(5) A documentação referida no sub-regulamento (1) deste regulamento deve estar disponível antes da data estabelecida para a entrega da declaração de rendimentos para o ano em que tiverem lugar as transacções documentadas.

c. Quando deve ser apresentada a documentação.

A maior parte das autoridades tributárias especifica que a documentação deve ser entregue às autoridades tributárias quando tal for solicitado. Isso deverá ocorrer normalmente durante uma avaliação do risco ou uma auditoria. Esta abordagem é utilizada pela **Guiné** e pela **Nigéria**, (ver exemplos na caixa abaixo).

Como se pode ver, os Regulamentos do **Gana** falam de um "pedido feito pelo Comissário-Geral no decorrer desse ano fiscal".

Os regulamentos do **Burkina Faso, do Benim e da Costa do Marfim** permitem que as autoridades fiscais exijam que os contribuintes apresentem documentos especificados no decorrer de uma auditoria. No entanto, esta autoridade está condicionada ao facto das autoridades terem reunido provas "que indiquem que uma empresa fez uma transferência indirecta de lucros". (Ver excertos na caixa abaixo). Como mencionado acima, não parece haver uma exigência nesses casos que os contribuintes tenham documentos disponíveis antes desse momento.

Gana

Regulamento 7 (6) "*essa pessoa deve, mediante um pedido feito pelo Comissário-Geral no decorrer do ano fiscal, apresentar documentação contemporânea sobre as transacções feitas por essa pessoa nesse ano fiscal*".

Nigéria

Um sujeito passivo conectado deverá registar, por escrito ou em qualquer outro dispositivo ou meio electrónico, informações ou dados suficientes e com uma análise dessas informações e dados que permitam verificar se os preços das transacções controladas são consistentes com o princípio

de plena concorrência, e a pessoa conectada tributável deve disponibilizar essas informações ao Serviço mediante solicitação por escrito feita pelo Serviço."

Burkina Faso, Benim e Costa do Marfim (exemplo de redacção)

"Quando, no decurso de uma auditoria das contas, as autoridades tiverem reunido provas que indiquem que uma empresa fez uma transferência indirecta de lucros, na acepção das disposições do Artigo 82 sobre impostos sobre as pessoas colectivas, podem solicitar que a empresa apresente informações e documentos que especifiquem o seguinte..."

d. Mitigação do ónus do cumprimento das exigências de documentação.

A criação e actualização da documentação referente aos preços de transferência tem o potencial de ser cara e demorada para os contribuintes. Por esta razão, alguns países tomam medidas para garantir que os custos da compilação da documentação não são excessivos, tendo em conta o tamanho, a complexidade e a importância das transacções com partes relacionadas.

No seio da CEDEAO, o **Gana** inclui uma disposição no Regulamento sobre Preços de Transferência de 2011 que deixa claro que deve haver alguma proporcionalidade entre o montante, a profundidade e a complexidade da documentação e a dimensão, o valor e a complexidade das transacções documentadas. (Ver excerto na caixa abaixo). A **Nigéria** tem uma disposição semelhante (ver excerto na caixa abaixo).

A **Guiné** apenas exige a apresentação de documentação sobre os preços de transferência às empresas da Guiné que estejam acima de uma determinada dimensão (em termos de volume de negócios ou activos no balanço, ou que controlem, ou sejam controladas por, empresas de uma determinada dimensão). Além disso, apenas é exigida documentação referente a transacções transfronteiriças. (Ver excerto na caixa abaixo). O **Senegal** tem uma disposição muito semelhante no Artigo 638 (1) do Código Geral dos Impostos.

Os projectos de regulamentos de **Cabo Verde** adoptam a abordagem de exigir que apenas categorias específicas de contribuintes devem manter uma documentação completa. Entre estes incluem-se os grandes contribuintes, aqueles que façam transacções com uma entidade localizada num regime fiscal privilegiado, e estabelecimentos permanentes de entidades não residentes.

Gana

"O Governador-Geral reconhece que a compilação e manutenção de documentação sobre preços de transferência é potencialmente cara e onerosa para o contribuinte. A profundidade e complexidade da análise que os contribuintes devem fazer para justificar os seus preços de transferência, e a quantidade de documentação a ser mantida, não deve ser desproporcionada em relação à dimensão, valor e complexidade da transacção. Por exemplo, uma transacção relativamente simples e de baixo valor entre dois contribuintes Ganeses relacionados sujeitos à mesma taxa de imposto pode exigir apenas uma análise e uma documentação relativamente simples. Por outro lado, as transacções transfronteiriças de grande valor e/ou complexas entre partes relacionadas exigirão uma documentação e uma análise aprofundada."

Guiné

Artigo 13 "As empresas estabelecidas na Guiné com vendas anuais, excluindo impostos, ou activos brutos no balanço superiores a GF 175.000 milhões;

Ou que detenham ou controlem, directa ou indirectamente, no encerramento do ano fiscal, mais de metade do capital ou dos direitos de voto de uma empresa com vendas anuais, excluindo impostos, ou activos brutos no balanço patrimonial superiores a GF 175.000 milhões;

Ou que tenham mais de metade do seu capital ou direitos de capitais detidos ou controlados, directa ou indirectamente, no encerramento do exercício, por uma empresa com vendas anuais, excluindo impostos, ou activos no balanço patrimonial superior a GF 175.000 milhões;

*devem fornecer às autoridades a **documentação que justifique a sua política de preços de transferência utilizada para transacções de qualquer tipo com empresas afiliadas localizadas fora da Guiné.***

Nigéria

(3) A documentação referida no presente regulamento devem ser elaborada tendo em conta a complexidade e volume de transacções

3.3.2 Listas de Informações

Muitos países que adoptaram regras para os preços de transferência exigem que os contribuintes apresentem uma lista de informações sobre os preços de transferência, normalmente numa base anual. Este tipo de exigência é normalmente diferente dos requisitos de documentação acima descritos em que:

- As listas de informações devem normalmente ser apresentadas anualmente, muitas vezes em conjunto com a declaração fiscal de pessoa colectiva, enquanto a documentação sobre os preços de transferência deve normalmente ser apresentada apenas quando pedida.
- As listas de informações apenas devem normalmente conter informações resumidas sobre o valor e a natureza das transacções, e as partes relacionadas relevantes para as transacções
- Foram concebidas para serem utilizadas na triagem de casos para fins de avaliação de risco e de selecção casos.

No seio da CEDEAO, essas listas foram introduzidas pelo **Gana, Nigéria e Libéria**, e são incluídas cópias no Anexo 1, 2, 3. São apresentadas na caixa abaixo cópias da legislação que introduz estas listas.

A **Nigéria** utiliza dois formulários. O primeiro é o Formulário de Declaração de Preços de Transferência, que deve ser incluído na primeira declaração de Preços de Transferência e actualizado em anos futuros apenas quando ocorrerem alterações significativas. O Formulário de Revelação dos Preços de Transferência, por outro lado, deve ser preenchido anualmente com as declarações fiscais anuais quer tenham ou não existido transacções entre entidades conectadas. Este formulário é utilizado para revelar as transacções que são feitas por um sujeito passivo com uma pessoa conectada, e mostra detalhes de transacções entre empresas.

A Nigéria fornece notas de orientação sobre como devem ser preparadas as declarações anuais referentes aos preços de transferência.

Nem a **Nigéria** nem o **Gana** aplicam sanções específicas para a não apresentação de uma lista de preços de transferência. Nesses casos, são aplicáveis as disposições gerais sobre sanções.

Cabo Verde (Artigo 66 Código do IRC), exige que o contribuinte indique se forem feitas transacções controladas na declaração anual de informação contabilística e fiscal e, em caso afirmativo, deve:

- a. Identificar as entidades em questão;*

- b. *Identificar e declarar o valor das transacções efectuadas com cada uma;*
- c. *Declarar que, no momento em que as transacções ocorreram, foi organizada e mantida uma documentação sobre os preços de transferência praticados"*

Esta abordagem fornece informações menos abrangentes do que a entrega de uma lista completa de preços, mas fornece informações úteis para uma triagem inicial, e o sub-parágrafo c. também dá ao contribuinte um incentivo para desenvolver e manter a documentação.

Gana (Regulamento 7, Regulamentos de 2011)

"7. (1) Uma pessoa que se envolva numa transacção com outra pessoa com a qual tem um relacionamento controlado...

(2) Essa pessoa deve, para as finalidades destes Regulamentos, entregar declarações de rendimentos em conformidade com a Secção 72 da Lei.

(3) A forma estabelecida pelo Comissário-Geral para apresentar as declarações de rendimentos deve incluir uma exigência para dar informações..."

Nigéria (Regulamento 6, Regulamentos de 2012)

(6) O formulário de Declaração dos Preços de Transferência definido no Anexo a estes Regulamentos deve ser anexado à declaração de rendimentos para o ano a que se refere.

(11) Por cada ano de tributação, uma pessoa tributável ligada deverá, sem necessidade de notificação ou pedido, revelar no Formulário de Revelação TP ou sob qualquer outra forma conforme solicitado pelo Serviço, os detalhes das transacções que estejam sujeitas a estes Regulamentos."

3.3.3 Intercâmbio internacional de informações

O intercâmbio internacional de informações é importante para permitir que as autoridades tributárias partilhem as informações necessárias de forma a implementarem as regras para os preços de transferência. Essas informações são partilhadas utilizando os seguintes instrumentos internacionais:

- Tratados fiscais bilaterais
- "Acordos bilaterais de intercâmbio de informação fiscal" (TIEAs).
- Instrumentos multilaterais (incluindo a Convenção Multilateral sobre Assistência Mútua Administrativa), e instrumentos regionais.

Apesar de muitos países da CEDEAO terem uma grande rede de tratados, a experiência prática das disposições de intercâmbio de informações está muito confusa, com alguns países a informarem que lhes falta uma plataforma administrativa para implementar os procedimentos e outros a informar que alguns parceiros dos tratados não respondem aos pedidos.

Os seguintes países são membros do Fórum Global sobre Transparência e Troca de Informações: Burkina Faso, Costa do Marfim, Gana Libéria, Níger, Nigéria e Senegal.

Os seguintes países são signatários da Convenção Multilateral sobre Assistência Mútua Administrativa. O Gana (2013), a Nigéria (2015) e o Senegal (assinaram em 2016, não ratificado no momento da redacção deste relatório).

3.4 SANÇÕES

Os países que introduziram regras para os preços de transferência aplicam normalmente sanções se existir uma falha no cumprimento dessas regras. Isso abrange muitas vezes:

- Falha em criar e manter a documentação
- Falha em entregar documentação numa determinada altura, ou a pedido
- Falha em apresentar a informação solicitada no decorrer de uma auditoria
- Falha em entregar uma lista com informações relativas aos preços de transferência.
- Falha em apresentar uma declaração completa (incluindo, em alguns casos, falha em incluir uma lista com informações relativas aos preços de transferência que faz parte da declaração)
- Apresentação de uma declaração incorrecta
- Sanções específicas por fraude.

As práticas variam entre os países. Alguns países têm sanções específicas por prevaricações relativas aos preços de transferência. Outros apoiam-se nas disposições gerais sobre sanções já existentes. Alguns países também dão uma orientação relativamente à aplicação destas sanções.

Nenhum país da CEDEAO introduziu sanções específicas relativamente a prevaricações relacionadas com os preços de transferência, e todos contam com as disposições gerais sobre sanções.

O Gana e a Nigéria esclarecem nos seus regulamentos respectivos que as disposições gerais sobre sanções se aplicam também aos preços de transferência.

Gana (Regulamento 9, Regulamentos de 2011)

'9. (1) Um imposto devido e não pago como resultado de um ajuste feito pelo Comissário-Geral nos termos do regulamento 8(4) deve ser considerado como um imposto adicional nos termos da secção 79 da Lei.

(2) São aplicáveis a este Regulamentos as disposições da Lei sobre fraude, falha em apresentar declarações, sanções por sub-pagamento de impostos e prevaricações.

Nigéria (Regulamento 13, Regulamentos de 2012)

'13. Uma pessoa tributável que transgrida qualquer das disposições destes Regulamentos ficará sujeita a uma sanção como previsto na disposição relevante da lei fiscal aplicável."

3.5 RESOLUÇÃO DE LITÍGIOS

Os litígios relativos aos preços de transferência podem ser muito difíceis de resolver. Isto porque:

- O assunto pode ser muito complexo,
- Os valores dos impostos envolvidos podem ser muito elevados.

- A fixação dos preços de transferência não é uma "ciência exacta", deixando por vezes margem para diferentes interpretações.
- Um ajuste ao lucro pode criar um risco de dupla tributação.

A questão da resolução de litígios é relevante em dois campos:

- Litígios entre um contribuinte e a autoridade tributária no contexto de uma auditoria (litígios internos).
- Litígios entre as autoridades tributárias originados por auditorias feitas por uma ou mais autoridades (litígios internacionais).

Esta secção também considera as regras sobre os Acordos Prévios de Preços (APAs), que foram concebidos para evitar, assim como resolver, os litígios sobre preços de transferência, nos contextos internos e internacionais.

a. Litígios internos

Algumas autoridades tributárias introduziram procedimentos específicos para ajudar na resolução de litígios internos relacionados com os preços de transferência. No seio da CEDEAO, percebemos que a Nigéria é o único país que introduziu estes processos. A abordagem da Nigéria é definir um painel de responsáveis seniores dentro da administração fiscal a que os contribuintes sujeitos a um ajuste de preços de transferência possam recorrer. O painel está autorizado a tomar uma decisão sobre o caso. No entanto, se o contribuinte não concordar com esta decisão, poderão ser utilizados os procedimentos judiciais normais.

Nigéria

14. Resolução de litígios.

(1) O serviço deve constituir um Painel de revisão de decisões (o Painel) com o objectivo de resolver qualquer litígio ou controvérsia que surja da aplicação das disposições destes Regulamentos:

(2) O Painel, referido no sub-regulamento (1) deste regulamento, deve ser composto por -

(a) O Chefe do Departamento de Preços de Transferência do Serviço; e

(b) dois outros colaboradores do Serviço que devem ter pelo menos o nível hierárquico de Director Delegado.

(3) Uma pessoa tributável pode, nos trinta dias após a recepção da imposição de ajuste, levar a imposição à consideração do Painel.

(4) O Painel deverá ao fazer uma deliberação relativamente ao assunto apresentado, ter em consideração -

(i) a imposição ou ajuste determinado;

(ii) a base sobre a qual a imposição ou ajuste foi estabelecido;

(iii) as objecções da pessoa tributável; e

(iv) as provas apresentadas pelas partes.

(5) O Painel deve emitir uma imposição ou ajuste formal -

(a) com base na decisão por ele tomada relativamente ao assunto apresentado pelas partes; ou

(3) sempre que uma pessoa tributável não comunicar a sua decisão de levar o ajuste ou imposição à apreciação do Painel, nos trinta dias após a sua recepção pela pessoa tributável, da avaliação ou ajuste.

(6) A decisão do Painel relativamente a qualquer imposição ou ajuste será final e conclusiva sem no entanto limitar o direito de um contribuinte levar o assunto, sempre que esteja insatisfeito com a decisão do Painel, a um tribunal de jurisdição competente.

b. Litígios internacionais

Os litígios internacionais surgem entre as autoridades tributárias sempre que uma Empresa Multinacional apresenta uma reclamação num país para um 'ajuste correspondente' relativamente a um ajuste de preços de transferência em relação a um lucro obtido noutra país. Essas reclamações são apresentadas com base num Acordo de Dupla tributação (Tratado) celebrado entre os dois países (e não são relevantes sempre que não exista um tal acordo).

Sempre que é apresentada uma reclamação, o parceiro do tratado deverá considerar se o ajuste foi feito de acordo com o princípio da plena concorrência. Nalguns casos, este processo pode levar a uma discussão e/ou litígio entre os parceiros do tratado, que deverão tentar resolvê-lo nos termos do Procedimento do Acordo Mútuo normalmente incorporado nos tratados.

A **Nigéria e Cabo Verde** são os únicos países dentro da CEDEAO que incluíram este processo nos seus regulamentos (ver o excerto na caixa abaixo). Isto não é estritamente necessário - os tratados normalmente substituem-se à legislação doméstica em qualquer caso e por isso os parceiros dos tratados estão autorizados (e é-lhes exigido) a aplicar estas disposições sem uma lei doméstica específica (para além das disposições de implementação do tratado). No entanto, isso dá um sinal claro de que a autoridade tributária irá implementar os termos de um tratado como previsto.

O Gana descreve este processo na sua 'Nota de Práticas' mas não incluiu disposições específicas na sua lei sobre preços de transferência.

Cabo Verde (Artigo 65 6. Código Tributário)

"A Administração fiscal pode fazer um ajuste sequencial [referido no parágrafo seguinte] quando tal seja derivado das convenções internacionais assinadas por Cabo Verde nos termos e condições nelas previstos".

Nigéria (Regulamento 8, Regulamentos de 2012)

'Em que -

(a) é feito um ajuste à tributação de uma transacção ou transacções de uma pessoa tributável ligada pela entidade competente de outro país com o qual a Nigéria celebrou um tratado de dupla tributação; e

(b) o ajuste resulte numa tributação no outro país onde foram obtidos os rendimentos ou lucros que também são tributados na Nigéria;

o Serviço pode, a pedido da pessoa tributável ligada sujeita ao imposto na Nigéria, determinar se o ajuste é consistente com o princípio da plena concorrência e se for considerado consistente, o Serviço

pode fazer um ajuste correspondente ao valor do imposto sobre os rendimentos cobrado na Nigéria para evitar a dupla tributação."

c. Acordos Prévios de Preços

Os Acordos Prévios sobre Preços (APAs) são acordos celebrados entre a autoridade tributária e um contribuinte (e, em alguns casos, outra autoridade tributária) relativamente ao método para determinar os preços de transferência para transacções entre partes relacionadas especificadas. Os APAs são normalmente celebrados sob a autoridade de regras específicas na legislação primária ou secundária e, no caso de APAs que envolvem um acordo entre autoridades tributárias, os acordos de dupla tributação.

No seio da CEDEAO, a Libéria, a Nigéria e a Serra Leoa introduziram regras que autorizam os APAs. Na medida em que temos conhecimento, a Libéria é o único país que estabeleceu um APA até à data. (A Libéria tem um APA actualmente em vigor). As cláusulas principais da legislação que os autoriza estão reproduzidas na caixa abaixo.

Libéria (Secção 18 LRC)

(a) Regra Geral. O termo "acordo prévio de preços" ("APA") significa um acordo celebrado com o Governo da Libéria que estabelece uma metodologia para os preços de transferência ("TPM") com a intenção de reflectir as transacções entre partes relacionadas como seriam feitas se tivessem lugar entre partes não relacionadas e em condições de plena concorrência. Se uma pessoa que celebrou um APA cumprir totalmente os seus termos e condições, o Ministério das Finanças não contestará a aplicação do TPM no assunto a que se refere o APA.

Nigéria (Regulamento 7, Regulamentos de 2012)

(1) Uma pessoa tributável ligada pode pedir que o Serviço assine um Acordo Prévio de Preços (APA) para estabelecer um conjunto de critérios adequados para determinar se a pessoa cumpriu com o princípio de plena concorrência determinadas transacções futuras controladas feitas pela pessoa durante um período de tempo fixo desde que esse acordo seja consistente com os requisitos estabelecidos por este regulamento.

Serra Leoa (Secção 168 (c))

168. (1) O Comissário pode, nos termos dos procedimentos previstos no parágrafo 13 do Anexo Nove, entregar a um contribuinte uma decisão privada definindo a posição do Comissário relativamente à aplicação desta Lei a uma transacção proposta pelo contribuinte.

(2) Sempre que o contribuinte tenha divulgado totalmente a natureza de todos os aspectos da transacção relevante para a decisão e a transacção for executada em todos os aspectos materiais como descritos no pedido feito pelo contribuinte relativamente a essa decisão, esta será vinculativa para o Comissário e para o contribuinte relativamente à lei em vigor na altura da decisão.

(3) Uma decisão emitida nos termos da subsecção (1) pode -

..... (b) ser aplicada a diversas transacções, concluídas ou não no mesmo ano ou propostas para serem concluídas ao longo de vários anos; e

(c) assumir a forma de um acordo com o contribuinte relativamente aos preços adequados estabelecidos para as operações de acordo com a norma de plena concorrência nos termos da secção 95.

As regras para os APAs da Libéria e da Nigéria fornecem alguns detalhes sobre a sua aplicação. Em ambos os casos, a abordagem está em linha com o descrito nas Directrizes Relativas aos Preços de Transferência da OCDE. A tabela abaixo descreve as principais características dos dois regimes.

Característica	Libéria	Nigéria
<p>Detalhes das informações a entregar com um pedido</p>	<p>Não</p>	<p>Sim (a) uma descrição das actividades da pessoa tributável a serem incluídas no Acordo Prévio de Preços, incluindo -</p> <ul style="list-style-type: none"> (i) uma descrição detalhada das transacções controladas a incluir no âmbito do Acordo Prévio de Preços; (ii) uma análise das funções a desempenhar, activos a empregar e riscos a assumir pelas partes das transacções cobertas; e (iii) a duração proposta para o Acordo Prévio de Preços. <p>(b) uma proposta pela pessoa tributável para a determinação dos preços de transferência para as transacções cobertas pelo Acordo Prévio de Preços, incluindo as seguintes informações -</p> <ul style="list-style-type: none"> (i) uma análise dos factores de comparabilidade; (ii) a selecção do método para determinação dos preços de transferência mais adequado às circunstâncias das transacções controladas; e (iii) os pressupostos essenciais quanto aos eventos futuros para os quais é proposta a determinação. <p>(c) a identificação de qualquer outro país ou países que a pessoa deseja que participem no Acordo Prévio de Preços;</p> <p>(d) o valor acumulado resultante das transacções em</p>

		<p>todos os anos de tributação a avaliação não deve ser inferior a N250.000.000.00 (duzentos e cinquenta milhões de Naira) dos custos dedutíveis ou receitas tributáveis totais de uma pessoa tributável ligada; e</p> <p>(e) qualquer outra informação relevante que o Serviço poderá exigir para completar a sua análise do pedido do Acordo Prévio de Preços.</p>
Detalhes do conteúdo de um acordo.	Sim. (Podem incluir transacções importantes da parte relacionada ou transferências cobertas pelos termos do APA ("transacções cobertas", disposições operacionais e de cumprimento, ajustes adequados, pressupostos importantes relativamente a eventos futuros, manutenção obrigatórias de registos, responsabilidade de apresentar relatórios anuais)	
Efeitos de um APA	Sim. A LRA não contestará a aplicação do método para os Preços de Transferência (TP) às transacções cobertas	Sim. Não deve ser feito qualquer ajuste aos TP relativamente às transacções cobertas.
Possibilidade de APAs bilaterais	(Não tratados)	Sim
Exigência de manutenção de registos	Sim	Não (Não detalhados, mas implícitos)
Limites quanto à dimensão das transacções cobertas por um APA	Não	Sim. (Receitas anuais ou custos de pelo menos 250m Naira)
Circunstâncias que exigem ou permitem o cancelamento	Não	Sim
Referência a orientações internacionais	Sim, exigência de ter em conta as directrizes da OCDE e o Manual da ONU ao acordar um método.	Sim, as Convenções Fiscais Modelo da OCDE e da ONU, e as Directrizes da OCDE.

Limite temporal		Um APA não pode cobrir um período superior a três anos
-----------------	--	--

CAPÍTULO 4: RECOMENDAÇÕES

Este capítulo apresenta uma visão geral das características mais importantes dos regimes de preços de transferência dos países da CEDEAO, e faz diversas sugestões para melhorar a eficiência das regras ou a eficácia da sua implementação.

4.1 REGULAMENTOS E ORIENTAÇÕES

4.1.1 Legislação primária e secundária - disposições essenciais

A visão geral contida no capítulo anterior mostra que todos os países da CEDEAO que fomos capazes de contactar têm em vigor regras para os preços de transferência. Existem diferenças consideráveis, no entanto, entre estas regras, relativamente à sua idade, âmbito, efectividade e a medida em que estão em consonância com princípios acordados internacionalmente.

Diversos países têm regras abrangentes, estabelecidas através de uma combinação de legislação primária e secundária. Esses países são: Cabo Verde, o Gana, a Nigéria e a Serra Leoa. Embora tenhamos entregado a esses países comentários detalhados relativamente às suas regras, consideramos que estão de forma geral alinhados com os princípios internacionais e que deverão ser eficazes no combate à transferência de lucros através da fixação dos preços de transferência. Outros países, como a Libéria e o Senegal, estão actualmente num processo de modernização e actualização das suas regras.

Embora existiram algumas diferenças entre elas, as regras em vigor nos países francófonos da CEDEAO seguem a mesma abordagem, que julgamos tem como base a fraseologias contida na legislação Francesa. Pelo menos um país (Senegal) completou esta disposição com regulamentos detalhados. Os países que se apoiam nas disposições básicas, no entanto, poderão verificar que existe alguma incerteza quanto à sua aplicação que pode levar a diversos riscos:

- a falta de clareza nas regras acarreta o risco de os contribuintes não as cumprirem, e/ou que a autoridade tributária seja incapaz de as fazer aplicar. Isto leva a um risco de perda de receitas fiscais;
- os contribuintes podem não ter a certeza quanto à aplicação das regras, e quanto às suas obrigações e responsabilidades. Isto leva a um risco de criar um clima desfavorável ao investimento;
- os contribuintes podem também ficar preocupados quanto ao risco de dupla tributação relativamente a um desajustamento entre essas regras e as normalmente aplicadas por outros países. Isto tem, mais uma vez, o risco de criar um clima desfavorável ao investimento;
- a falta de clareza das regras também aumenta o risco de uma aplicação inconsistente, ou de corrupção.

Os países da CEDEAO que não promulgaram regras abrangentes para os preços de transferência poderão entender que será adequado fazer a sua actualização para estarem de acordo com as melhores práticas internacionais actuais, incluindo os resultados do projecto BEPS da OCDE/G20. Como isso afecta diversos países, esses países poderão entender que será adequado considerar os méritos de uma abordagem coordenada, possivelmente utilizando uma fraseologia semelhante ou igual. Para este efeito, juntamos no Anexo 4 um "modelo de legislação" que pode ser utilizado como ponto de partida.

4.1.2 Âmbito das regras - transacções domésticas

O resumo no Capítulo 3 mostra que existem variações consideráveis entre os países da CEDEAO no âmbito das suas regras, e fornecemos comentários detalhados relativamente a este assunto aos países numa base bilateral.

Uma questão importante a este respeito é a aplicação das regras para os preços de transferência às transacções puramente domésticas entre contribuintes residentes no mesmo país. Alguns países (o Gana, a Libéria, a Nigéria) aplicam as suas regras a estas transacções para evitar a transferência de lucros entre entidades domésticas sujeitas a diferentes taxas tributárias. Uma questão que surge desta situação é que estas regras poderão afectar as transacções entre entidades domésticas sujeitas à mesma taxa tributária, e que têm um risco muito limitado de prejuízos fiscais. Isto tem o potencial de criar uma incerteza no tratamento, e custos de cumprimento adicionais, para os contribuintes que na realidade apenas apresentam um risco muito limitado de prejuízos fiscais.

Sugerimos que os países que aplicam as regras às transacções domésticas incluam uma disposição que isente do âmbito das regras sobre os preços de transferência as transacções entre duas entidades residentes sujeitas à mesma taxa tributária dos seus lucros.

4.1.3 Âmbito das regras - pequenos contribuintes e transacções

Alguns países da CEDEAO não aplicam as suas regras aos pequenos contribuintes ou transacções de menor valor. Isto reconhece que o cumprimento das regras sobre os preços de transferência pode ser caro para os contribuintes, e a aplicação destas regras utiliza recursos escassos das administrações fiscais. Por estas razões, faz sentido que os países que actualmente incluem pequenas entidades no âmbito das suas regras para preços de transferência que isentem das regras os contribuintes mais pequenos ou transacções de menor valor, ou imponham um esforço de cumprimento menos exigente a esses contribuintes (por exemplo, introduzindo obrigações de documentação menos exigentes).

4.1.4 Obrigações dos contribuintes

Alguns países da CEDEAO exigem que os contribuintes utilizem preços de plena concorrência nas suas transacções reais. Como referido nesse Capítulo, isto poderá levar a questões de implementação para os contribuintes.

Isto deve-se ao facto das Empresas Multinacionais avaliarem frequentemente a natureza da plena concorrência das suas transacções entre partes relacionadas durante um período de contabilidade ou mesmo no final de um período contabilístico, fazendo em seguida ajustes aos preços (que são reflectidos nas contas) a intervalos durante o ano, ou no final do ano. Estes tipos de ajustes são reflectidos nas contas (que constituem a base da declaração fiscal), e às quais nos referimos por vezes como "ajustes de balancete" ou "ajustes de correcção". A maior parte das autoridades tributárias considera esses ajustes aceitáveis, desde que resultem numa medida do lucro em condições de plena concorrência.

Noutros casos, as EMNs fazem um ajuste ao cálculo das receitas ou dos lucros a incluir na declaração fiscal. Esses ajustes, que são normalmente aceitáveis para as autoridades tributárias, são apenas feitos no cálculo do imposto - não são reflectidos nas contas.

Por essa razão, sugerimos que as regras sobre os preços de transferência clarifiquem que os contribuintes devem entregar (ou declarar) uma medida dos lucros tributáveis em linha com o princípio da plena concorrência, em vez de utilizar os preços de plena concorrência nas suas transacções reais.

4.1.5 Capacidade das regras para lidarem com as questões mais complexas sobre preços de transferência

As empresas multinacionais utilizam por vezes estruturas de negócios complexas e técnicas sofisticadas de planeamento tributário. Podem envolver a utilização de estruturas que transferem o risco e direitos sobre bens intangíveis para jurisdições com baixas taxas tributárias. Em circunstâncias excepcionais, as NMEs podem envolver-se em transacções motivadas apenas por razões tributárias que, noutro contexto fariam pouco ou nenhum sentido comercial. É importante que as regras sobre os preços de transferência sejam capazes de lidar com esses cenários.

Existe alguma incerteza relativamente ao facto das regras sobre os preços de transferência de todos os países da CEDEAO serem capazes de lidar totalmente com estas questões. Uma revisão deve ter em conta os seguintes aspectos:

- As regras não devem restringir-se a ajustes apenas baseados no preço. Sugerimos que consigam aplicar as "condições" de plena concorrência em vez de apenas o "preço". Os termos e condições sugerem que as regras são capazes de considerar se uma transacção teria tido lugar em termos de plena concorrência em circunstâncias comparáveis.
- As regras também podem fazer uma referência específica à capacidade de não considerar uma transacção em circunstâncias especificadas. (Ver a caixa abaixo para uma orientação actualizada nos termos da iniciativa BEPS da OCDE/G20). Alguns países são capazes de re-caracterizar ou não considerar uma transacção feita nos termos dos regulamentos gerais anti-fuga.
- Alguns países incluem disposições específicas nas suas regras relativamente ao risco e aos intangíveis. (Incluimos uma fraseologia ilustrativa na "legislação modelo" no Anexo 4)
- Alguns países referem-se às Directrizes Relativas aos Preços de Transferência da OCDE nas suas regras, especificando que as regras devem ser interpretadas em conformidade com as Directrizes (nos casos em que não contradizem as disposições específicas da lei do país). Essa abordagem torna claro que as regras têm como objectivo lidar com questões como bens intangíveis, o risco e a possibilidade de não considerar uma transacção, de um modo previsto nas Directrizes. No seio da CEDEAO, os regulamentos da Nigéria adoptam esta abordagem.

O Relatório, nas **Ações BEPS 8-10** declara que *"A transacção pode não ser considerada, e se adequada, pode ser substituída por uma transacção alternativa, sempre que as regras adoptadas relativamente à transacção, consideradas na sua totalidade, forem diferentes das que seriam adoptadas por empresas independentes que se comportassem de uma forma comercial racional em circunstâncias comparáveis, evitando assim a necessidade de determinar um preço que seria aceitável para ambas as partes tendo em conta as suas perspectivas respectivas e as opções realisticamente disponíveis. para cada uma delas no momento em que a transacção ocorreu"*

4.1.6 Distinção entre "limites do princípio de plena concorrência" e "técnicas estatísticas"

Algumas regras sobre preços de transferência dos países da CEDEAO fazem uma referência aos "intervalos do princípio de plena concorrência", mas não clarificam totalmente o que significa na prática, e não os distinguem de uma "abordagem estatística". As regras sobre os preços de transferência do país fazem frequentemente uma distinção entre estes conceitos.

O primeiro princípio - "intervalo do princípio da plena concorrência" - é normalmente aplicável sempre que a análise de comparabilidade identifica comparáveis que são todos fiáveis e igualmente fiáveis. Neste caso é normalmente adoptado o intervalo completo. É frequente que o intervalo contenha poucos comparáveis (indicadores financeiros), e o intervalo seja bastante reduzido.

O segundo princípio - abordagem estatística - é normalmente aplicável sempre que a análise de comparabilidade identifica comparáveis, mas existe alguma incerteza relativamente às suas fiabilidades relativas, devido a falhas de informação. Esta abordagem é muitas vezes relevante sempre que é pesquisada uma base de dados, e são identificadas muitas comparáveis. Esta abordagem aplica frequentemente um "intervalo interquartilico" e especifica que se o indicador financeiro da transacção testada se enquadrar dentro dos limites, não é necessário fazer qualquer ajuste. Se estiver fora destes limites, será necessário fazer um ajuste que se enquadre dentro dos limites - frequentemente na mediana ou num ponto adequado. Deve

ter-se em conta que não existe uma norma internacional que especifique um "intervalo interquartilico" apesar de ser comum.

Geralmente, a certeza é aumentada se o método especificar que o ajuste a ser feito em relação a um ponto dentro do intervalo seja a "mediana" ou o "ponto médio". Sugerimos uma potencial abordagem legislativa no exemplo das regras sobre os preços de transferência no Anexo 4.

Existem várias questões relativas às políticas que devem ser consideradas. A primeira surge de uma preocupação expressa por alguns países de que o "intervalo de plena concorrência" pode ser demasiado grande. Uma forma de lidar com esta questão é especificar um limite à amplitude do intervalo. Por exemplo, pode-se especificar que o intervalo não poderá ser mais amplo do que 25% acima do ponto inferior. Esta abordagem reflecte uma preocupação de que um intervalo maior pode sugerir que os comparáveis identificados podem não ser fiáveis.

Outra preocupação diz respeito à especificação do intervalo a ser utilizado numa abordagem estatística. Um "intervalo interquartilico" é mais comum, mas não se trata de uma norma internacional, e alguns países adoptam abordagens diferentes. (A Índia, por exemplo, especificou recentemente um intervalo do 35º até ao 65º percentil).

4.1.7 Definição do âmbito das regras para os preços de transferência - definição de partes relacionadas

É importante que o âmbito das transacções cobertas pelo âmbito das regras para os preços de transferência seja definido de forma clara. Se as regras não forem claras, as empresas ficarão com alguma incerteza relativamente às suas obrigações fiscais. Se forem demasiado abrangentes, as empresas terão que enfrentar custos desnecessários de cumprimento, e as administrações fiscais terão custos de aplicação mais elevados.

Existem várias abordagens que podem ser tomadas - como se pode ver pela variedade de abordagens utilizadas pelos países da CEDEAO.

Existem várias questões que devem ser consideradas:

- a. Os países utilizam normalmente uma abordagem "de jure" ou "de facto" (ou ambos) para definir o âmbito das regras para os preços de transferência. A abordagem "de jure" diz respeito a uma abordagem que define "controlo" de acordo com critérios legais como o nível de participação accionista ou direitos de voto. A abordagem "de facto" utiliza um critério que tem como base se uma parte puder na prática, por quaisquer meios, gerir, controlar ou influenciar os negócios da outra parte. Como pode ser visto nos exemplos do Capítulo 3, ambas as variações são utilizadas pelos países da CEDEAO (o Gana utiliza as duas).
- b. Não existe nenhuma norma internacional relativamente ao nível de controlo (por exemplo, a proporção da participação accionista) necessário para estabelecer o controlo. Um nível de "50% ou mais" deve ser considerado como mínimo, mas muitos países escolhem um nível mais baixo. É importante, no entanto, que quando a abordagem de jure é adoptada, as regras do país especificam o nível de participação accionista (ou direitos de voto) necessária para estabelecer controlo. Sem isto, os contribuintes serão deixados com alguma incerteza relativamente à aplicação das regras. É uma preocupação que muitas regras dos países da CEDEAO definam o âmbito das regras em termos de "gestão" sem indicação de qualquer definição ou nível de gestão exigido.
- c. Em qualquer definição de controlo que utilize uma abordagem de jure, é útil especificar o controlo "directo ou indirecto" para garantir que as participações indirectas são tidas em conta.

- d. Alguns países, (incluindo a Guiné) exigem uma relação de controlo em que uma transacção é feita com uma jurisdição que tem uma baixa tributação, estejam ou não preenchidos outros critérios de controlo. Esta abordagem tem em conta as potenciais dificuldades na obtenção da informação necessária para estabelecer se existe uma relação de controlo.
- e. É também útil utilizar as regras para os preços de transferência para a atribuição do lucro a um estabelecimento permanente (como fazem o Gana e a Nigéria).
- f. Na nossa revisão notamos que algumas regras dos países parecem incluir dentro no seu âmbito empresas mãe e subsidiárias, mas não as empresas irmãs. Isto deve ser esclarecido e corrigido se necessário.
- g. É importante garantir que as regras de controlo para os preços de transferência têm em conta a família e as outras questões relativas às "partes ligadas". Uma das formas como os países lidam com esta questão é especificar que os direitos ou poderes atribuídos a uma pessoa incluem os direitos ou poderes de qualquer membro da família ou parceiros. Como exemplo, isto cobrirá a) as transacções entre uma empresa propriedade de uma pessoa e um familiar dessa pessoa, ou b) transacções entre uma empresa propriedade de uma pessoa e outra empresa propriedade de um familiar dessa pessoa.
- h. Notamos que a definição de controlo utilizada por pelo menos um país da CEDEAO utilizou critérios que podem potencialmente trazer para o âmbito as transacções entre partes independentes, que podem realisticamente ser consideradas como sendo conduzidas sob o princípio da plena concorrência. Essas regras criam custos de cumprimento e de aplicação desnecessários, e podem também criar problemas com os parceiros de tratados.

4.2 OUTRAS QUESTÕES RELACIONADAS

4.2.1 Dedutibilidade dos juros

Apesar deste relatório ter como foco os preços de transferência, no contexto de uma auditoria é difícil ignorar outras questões tributárias internacionais. Isto deve-se ao facto dos relatórios das auditorias às EMNs necessitarem frequentemente de considerar os problemas das deduções de juros, estabelecimentos permanentes, residência, empresas estrangeiras controladas (CFCs) e problemas com os tratados, para além dos preços de transferência.

No contexto da CEDEAO, talvez o maior risco seja a excessiva dedutibilidade. As regras sobre os preços de transferência são normalmente capazes de lidar com a excessiva dedutibilidade devido às taxas de juros estabelecidas sem consideração do princípio de plena concorrência. No entanto, não consideram sempre a dedutibilidade excessiva dos juros resultante da dimensão da dívida. Por esta razão, os países introduzem frequentemente medidas específicas. A nossa análise no Capítulo 3 mostrou que alguns países da CEDEAO adoptaram medidas específicas, mas que muitos não o fazem.

Deve-se ter em conta que, internacionalmente, os países utilizam várias medidas alternativas para contrariar as deduções excessivas dos juros pelas empresas multinacionais.

Alguns países aplicam uma **abordagem** pura do **princípio de plena concorrência**. Nos termos desta abordagem, a restrição relativamente aos juros é calculada com referência à dimensão do empréstimo que um contribuinte poderia obter de um credor independente (como um banco). Esta abordagem é utilizada pelo Reino Unido e pela África do Sul. A aplicação desta regra exige uma capacidade técnica avançada, uma

vez que o auditor deve colocar-se na posição de um banco, e ter em conta o montante que o banco poderia emprestar à entidade, na suposição de que era uma pessoa individual ("stand alone") (i.e. não integrada num grupo). Além disso, a natureza subjectiva desta abordagem reduz a certeza da sua aplicação da perspectiva dos contribuintes e aumenta o risco de uma aplicação inconsistente.

Outros países restringem os juros por referência a um nível de dívida determinado por um **rácio de dívida/capital próprio ("subcapitalização")**. Essa abordagem é menos subjectiva e assim mais simples de implementar do que a descrita no parágrafo acima, e é relativamente fácil para as administrações fiscais obterem informações relativamente ao nível de dívida e capital social de uma entidade (apesar de poder existir um problema relativamente à definição de dívida e capital próprio para estas finalidades). Por outro lado, um rácio como este pode não reflectir a realidade económica e está aberto a manipulação através da variação do valor do capital próprio de uma entidade específica.

Além disso, alguns países complementam as regras gerais sobre a dedutibilidade dos juros com as "**regras específicas**". Essas regras são aplicadas a situações específicas que implicam o risco de prejuízos fiscais. Por exemplo, os países podem não autorizar a dedução de juros se os juros pagos, a um credor, não forem tributados. (Regras anti-híbridas).

O recente relatório da OCDE/G20 nos termos da iniciativa BEPS descreve uma abordagem de "melhor prática internacional", que, utiliza de forma abrangente, um rácio dos juros em relação ao EBITDA.

Recomendamos que os países da CEDEAO considerem adoptar regras com base nestas linhas. A legislação ilustrativa está incluída no Anexo 5.

4.2.2 Abuso de Tratados

Alguns países da CEDEAO informaram-nos que enfrentam um risco significativo de abuso de tratados - especialmente, através do "shopping de tratados". Este é um assunto discutido na iniciativa BEPS da OCDE/G20, nos termos da Acção 6.

4.3 REGRAS PARA GARANTIR A DISPONIBILIDADE DA INFORMAÇÃO NECESSÁRIA PARA A AVALIAÇÃO DO RISCO, SELECÇÃO DE CASOS E AUDITORIAS.

A informação é muito importante para fazer uma auditoria aos preços de transferência eficiente, assim como uma avaliação eficiente do risco e a selecção de casos. A maior parte dos países da CEDEAO informou que enfrenta problemas significativos para obterem informações necessárias, incluindo informações que estão nas mãos dos contribuintes ou das suas afiliadas.

4.3.1 Listas de preços de transferência

Vários países da CEDEAO introduziram exigências de informações sobre preços de transferência que são devem ser entregues pelos contribuintes afectados juntamente com, ou incluídas nas suas declarações de rendimentos anuais. Essas listas são utilizadas para ajudar a administração fiscal a monitorizar e avaliar o nível e natureza do seu risco relacionado com os preços de transferência, e seleccionar os casos mais adequados para auditoria. O Anexo 1, 2 e 3 contêm exemplos dessas listas.

Recomendamos que os países da CEDEAO adoptem a utilização deste tipo de listas e que, na medida do possível, os países da CEDEAO tenham uma abordagem comum a essas listas. Os custos de cumprimento dos contribuintes seriam reduzidos se conseguirem entregar listas semelhantes ou similares a diversas administrações fiscais. Ao mesmo tempo, uma abordagem comum a essas listas permite que os países trabalhem juntos para desenvolver uma melhor prática. O Anexo 4 contém um exemplo de uma lista.

4.3.2 Documentação relativa aos preços de transferência

A maior parte dos países da CEDEAO introduziu uma exigência de documentação para os preços de transferência, embora existam algumas variações significativas entre os países da CEDEAO.

Um desenvolvimento importante nesta área é a recente orientação revista emitida pela OCDE como resultado da iniciativa BEPS da OCDE/G20. Recomenda que os países introduzam regras que exijam que as EMNs mantenham dois níveis de documentação:

- Um "ficheiro principal" que contém informação sobre a estrutura global, operações e negócios das EMNs.
- Um "ficheiro local" que contém a informação sobre as operações locais das EMNs, incluindo detalhes sobre os preços de transferência e o método utilizado para garantir a aplicação do princípio da plena concorrência.

Isto fornece uma oportunidade para os países da CEDEAO que pretendem actualizar as suas regras de documentação relativa aos preços de transferência utilizarem este resultado da iniciativa BEPS como exemplo.

Recomendamos também que, na medida do possível, os países da CEDEAO tenham uma abordagem comum à documentação relativa aos preços de transferência. Tal como acontece com os prazos de entrega discutidos acima, uma abordagem comum tem o potencial de reduzir os custos de cumprimento do contribuinte e partilhar as melhores práticas. Com isto em mente, são apresentados abaixo no Anexo 4 modelos ilustrativos dos modelos.

Sugerimos também que os países que pretendem melhorar as suas regras de documentação de preços de transferência adoptem uma abordagem de "melhor prática", incluindo:

- Uma exigência para que a documentação entre em vigor antes da data de entrega da declaração de rendimentos.
- Uma especificação que a documentação deve ser entregue a pedido da autoridade fiscal dentro de um número especificado de dias.
- Sanções pela falha em manter ou entregar a documentação.
- Isenção, ou exigências reduzidas para os pequenos contribuintes ou para transacções de baixo risco.

Estes elementos são adoptados nas regras ilustrativas no Anexo 4.

4.3.3 Comunicação país a país

As recomendações da OCDE/G20 mencionadas acima também incluem a disposição que exige que as EMNs preparem listas "país a país", contendo os detalhes dos países nos quais a EMN opera, o tipo de operações conduzidas em cada um desses países, e os resultados financeiros (incluindo impostos pagos) em cada país. Esta informação deve ser mantida pelas EMNs cujo volume de negócios consolidado global de uma terceira parte exceda os €750m.

Nos termos do enquadramento de comunicação internacional adequada, pretende-se que as EMNs afectadas (i.e. as que têm um volume de negócios consolidado superior a €750m) entreguem o relatório à administração fiscal da empresa mãe final, que depois o distribui à administração fiscal das subsidiárias através dos mecanismos de intercâmbio de informações.

No entanto, o relatório também tem em conta a entrega local em circunstâncias específicas. Estas aplicam-se nas situações em que uma jurisdição não dê informações a outra jurisdição que cumpra as condições da "confidencialidade", "consistência" e "utilização adequada", porque:

- a. não solicitou uma comunicação País a País da entidade mãe final desses grupos de EMNs, ou
- b. não chegaram atempadamente a um acordo com uma autoridade competente nos termos dos acordos internacionais em vigor da jurisdição para a troca do Relatórios País-a-País, ou
- c. foi estabelecido que existe na prática uma falha no intercâmbio de informações com uma jurisdição após acordar que o faria com essa jurisdição.

Sempre que estas condições estiverem preenchidas, o Relatório BEPS (Acção 3) permite que uma jurisdição exija uma entrega local de um relatório país-a-país de uma EMN que não tenha a sua sede geral nessa jurisdição.

Não obstante, estas condições da Acção 13, os países da CEDEAO podem querer considerar exigir a entrega local de um relatório país-a-país num conjunto de circunstâncias mais abrangentes.

Os países da CEDEAO deverão considerar a introdução de nova legislação para:

- a. exigir que as EMNs que têm a sua sede geral nos seus países entreguem o relatório à administração fiscal relevante; e
- b. permitam que as autoridades fiscais exijam a entrega local de um relatório país-a-país de uma EMN que não tem a sua sede nessa jurisdição, em circunstâncias específicas.

4.3.4 Intercâmbio internacional de informações

Recomendamos que os países da CEDEAO continuem a implementar os mecanismos para permitir o intercâmbio de informações entre as autoridades fiscais. Este intercâmbio diz respeito a:

- Tratados fiscais
- Acordos para o intercâmbio de informações fiscais
- Acordos multinacionais, incluindo a Convenção Multilateral sobre Assistência Mútua Administrativa. (Actualmente o Gana, a Nigéria e o Senegal são signatários desta convenção).

4.4 DESAFIOS ESPECÍFICOS NA IDENTIFICAÇÃO DE DADOS PARA ANÁLISES DE COMPARABILIDADE

Um desafio à implementação eficiente das regras sobre os preços de transferência é a dificuldade em aceder a dados fiáveis para as pesquisas de comparáveis e aferição comparativa. Este desafio é partilhado pelos contribuintes e pelas autoridades fiscais e, apesar de ser um problema em muitas regiões do mundo, é particularmente agudo nas regiões como a CEDEAO, onde os dados disponíveis publicamente são escassos ou não existentes.

Recomendamos que os países da CEDEAO considerem adoptar diversas medidas para mitigar estes desafios.

4.4.1 Utilização de bases de dados

Muitas administrações fiscais e todas as maiores empresas que lidam com questões tributárias se apoiam normalmente em bases de dados pesquisáveis electrónicas comerciais para identificar os dados financeiros sobre empresas que executam transacções potencialmente comparáveis. As bases de dados comerciais são desenvolvidas pelos fornecedores do sector privado e a informação contida nestas pode ter um âmbito regional ou global. A informação incluída nestas bases de dados tem como base a informação disponível publicamente, incluindo os dados financeiros da empresa entregues aos governos ou registos da bolsa de valores mobiliários. Em muitos países, incluindo muitos países da CEDEAO, esta informação pode ser muito limitada ou inexistente. Nestes casos, uma base de dados ainda pode ser uma fonte útil para identificar

comparáveis, mas deve ser reconhecido que esses dados poderão ser recolhidos de outros mercados ou de outras regiões (ou seja, "comparáveis estrangeiros").

Dentro de África, na medida em que temos conhecimento, foram adquiridas bases de dados pelas autoridades fiscais do Quênia, Malavi, Nigéria e África do Sul.

Apesar das suas limitações, as bases de dados podem ser práticas, fiáveis e uma forma eficiente em termos de custos para identificar comparáveis externos. São normalmente utilizadas pelas autoridades fiscais para

- fazer análises para a avaliação do risco e selecção de casos;
- verificar as pesquisas de aferição entregues pelos contribuintes - quando a parte testada está na jurisdição local ou noutro país;
- fazer pesquisas de aferição para utilização em auditorias.

As autoridades fiscais que utilizam essas bases de dados devem considerar várias questões. A primeira é o custo muito elevado da subscrição. A segunda é a necessidade de desenvolver competências na utilização de bases de dados e na análise de resultados - isso pode ser feito, para obter melhores resultados, de uma forma centralizada, idealmente na equipa de preços de transferência. A terceira é a disponibilidade de ITs e ligações à internet fiáveis.

Tendo em conta estas questões, os países da CEDEAO poderão querer considerar formas de cooperação para a aquisição e utilização conjunta de uma base de dados (ou bases de dados).

4.4.2 Expandir o âmbito da pesquisa de comparáveis

Sempre que for complicado identificar comparáveis, a estratégia é expandir o leque da pesquisa de aferição. Isto pode ser alcançado tendo em conta comparáveis:

- derivados de produtos que são diferentes (em diferentes graus) dos que são o objecto da transacção testada, ou
- derivados de outros sectores que não aqueles das transacções testadas, ou
- derivados de países ou regiões fora do país ou região em que esta incluída a parte a ser testada.

Sempre que o âmbito da pesquisa de aferição é alargado, faz sentido obviamente, manter as diferenças relevantes economicamente entre os comparáveis e a transacção testada ou a parte testada o mais pequenas possível.

Sempre que o âmbito de uma pesquisa de aferição for expandido, poderá ser possível fazer ajustes aos comparáveis para compensar essas diferenças. Deve-se no entanto ter em conta, que as administrações fiscais tiveram grandes dificuldades em identificar e aplicar ajustes fiáveis.

Os países da CEDEAO podem querer considerar adicionar regulamentos, ou disponibilizar uma orientação sobre pesquisas de comparabilidade expandidas. Esta abordagem potencial é ilustrada na caixa abaixo.

Como exemplo, as regras podem especificar que, sempre que uma Entidade de um país X for a entidade testada, os dados a ter em conta para se fazer uma aferição devem derivar de transacções comparáveis ou dados na seguinte ordem (prioridade elevada primeiro).

- I. Transacções internas da entidade do País X
- II. Entidades comparáveis no País X
- III. Entidades semelhantes no País X (fazendo ajustes de comparabilidade sempre que possível)

IV. Entidades comparáveis ou semelhantes nos países da CEDEAO

V. Entidades comparáveis ou semelhantes em África

VI. Entidades comparáveis ou semelhantes em todo o mundo.

Também faria sentido especificar que, quando são utilizadas "entidades semelhantes" (por exemplo, com comparabilidade funcional) ou entidades estrangeiras, deve ser utilizada uma abordagem estatística.

4.4.3 Assumir uma abordagem realista - Reconhecer que é improvável que toda a informação adequada esteja disponível

Embora seja importante que os contribuintes e a administração fiscal façam ambos esforços para identificar os dados comparáveis mais fiáveis em cada caso, é necessário também ter em consideração que nem sempre estão disponíveis dados perfeitamente fiáveis e que a utilização de dados nem sempre perfeitos é inevitável. Nalguns casos, também não estão disponíveis informações em quantidade ideal; noutros casos poderão existir incertezas sobre a fiabilidade de dados comparáveis. A importância dessas questões varia de caso para caso, e dependerá tanto da natureza da transacção controlada como do método adoptado.

É necessário recordar que a comparabilidade dos dados nem sempre exige que existam dados sobre os preços reais praticados. Na prática, a utilização dos métodos "cost-plus", preço de revenda, TNMM e divisão de lucros exige informações relativas aos lucros obtidos pelas empresas que fazem transacções comparáveis (expressas, por exemplo, como uma majoração sobre os custos ou um retorno sobre a receita).

Como discutido abaixo, a utilização de técnicas estatísticas pode ser adequada em casos em que há um número relativamente grande de elementos de comparação identificados e, ao mesmo tempo, as incertezas sobre a sua fiabilidade relativa. Este é frequentemente o caso quando são utilizadas bases de dados para identificar transacções comparáveis e extrair dados financeiros decorrentes das mesmas.

Estas considerações significam que, embora as autoridades fiscais e os contribuintes devam fazer sempre o possível para identificar os dados comparáveis mais fiáveis, devem também reconhecer que os dados muitas vezes apenas darão uma indicação dos preços em regime de plena concorrência e não uma medida exacta.

4.5 PROCEDIMENTOS CLAROS

Quando existe um enquadramento administrativo para a auditoria aos preços de transferência, é uma boa prática garantir que os procedimentos de gestão do programa de auditorias são claramente comunicados aos auditores relevantes. Para algumas autoridades fiscais, o desenvolvimento de um manual para os auditores de empresas multinacionais faria sentido, especialmente se essas auditorias são feitas de um modo descentralizado. O Grupo Banco Mundial está actualmente a trabalhar com o Senegal para desenvolver um tal manual, que poderá vir a servir como um modelo para outros países da CEDEAO. Os objectivos típicos de um tal manual seriam:

- A implementação de um processo de avaliação de riscos e de selecção dos casos para assegurar que são seleccionados os casos certos a serem auditados.
- A implementação de um processo de revisão e supervisão para assegurar a consistência e a alta qualidade da abordagem, e evitar os perigos da corrupção.
- Garantir que os casos são resolvidos, e os juros e penalidades impostas, de forma consistente, em conformidade com a lei.

- Garantir que os auditores estão cientes dos requisitos para entregar casos aos escritórios ou divisões relevantes, e que o fazem quando necessário.
- Garantir que os auditores estão cientes do apoio e assistência a que podem recorrer, e que sabem como aceder a esse apoio.
- Garantir que as auditorias aos preços de transferência são feitas utilizando princípios internacionalmente aceites, a fim de evitar disputa com parceiros do tratado.
- Proporcionar aos auditores um aconselhamento prático sobre a aplicação das regras para preços de transferência nacionais e internacionais (por exemplo, sobre a escolha de um método adequado, a identificação de dados comparáveis ou a utilização da documentação sobre preços de transferência).
- Proporcionar aos auditores um aconselhamento sobre como fazer auditorias de forma eficiente e justa.

4.6 SIMPLIFICAÇÃO E MEDIDAS PARA O SERVIÇO AOS CLIENTES

Há uma série de medidas que as autoridades fiscais podem implementar a fim de reduzirem os seus custos de exigência de cumprimento, ou os custos de cumprimento dos contribuintes, ou para ajudar os contribuintes a cumprirem as regras. As principais medidas são discutidas abaixo.

4.6.1. Portos seguros

Como discutido no Capítulo 2, os portos seguros disponibilizam um mecanismo que permite que a administração fiscal especifique indicadores financeiros que considera aceitáveis para determinar os preços de transferência.

Portos seguros bem concebidos podem trazer benefícios substanciais às autoridades fiscais e aos contribuintes. Uma dessas vantagens é que reduzem a necessidade de os contribuintes e as administrações fiscais fazerem análise de comparabilidade e de aferição para cada caso, eliminando assim a necessidade de encontrar dados de comparabilidade. Este é um factor particularmente significativo nas regiões (incluindo a CEDEAO) onde os dados de comparabilidade são difíceis de encontrar.

Recomendamos que os países da CEDEAO considerem as vantagens da introdução de regras de porto seguro. Se essas regras forem introduzidas na região, haveria vantagens em fazer uma abordagem coordenada. Em particular, a coordenação iria:

- Evitar uma "concorrência fiscal" se todos os países adoptarem a mesma medida de porto seguro.
- Reduzir os custos de cumprimento dos contribuintes, e aumentar a clareza e coerência, se a mesma abordagem for utilizada em diversos países da CEDEAO.

Um projecto de legislação de porto seguro está incluído no Anexo 4 abaixo.

4.6.2 Medidas para reduzir o esforço de cumprimento dos contribuintes menores

Como discutido no Capítulo 3, diversos países da CEDEAO introduziram isenções, ou obrigações de conformidade mais leves, para os pequenos contribuintes.

São possíveis diversas abordagens:

- Isenção para os pequenos contribuintes. Essa isenção pode ser baseada no volume de negócios total do contribuinte, em conjunto com entidades afiliadas no país; ou no volume de negócios total do grupo mundial de empresas a que o contribuinte pertence. Nos casos em que essas medidas são

introduzidas, a isenção pode ser negada nos casos em que o contribuinte fizer qualquer transacção directa ou indirectamente com uma jurisdição fiscal com tributação reduzida (como definido).

- Requisitos de documentação reduzidos para os pequenos contribuintes.

Recomendamos que os países da CEDEAO actualizem as suas regras de preços de transferência, ou a introdução de novas regras, considerem a introdução de disposições destinadas a assegurar que os contribuintes menores, ou transacções de baixo risco, estão sujeitos a isenção ou um esforço de conformidade reduzido.

4.6.3 Acordos Prévios sobre Preços (APAs)

Como discutido no Capítulo 3, algumas autoridades fiscais introduziram a possibilidade de entrar em APAs com os contribuintes (e, no caso de APAs bilaterais ou multilaterais, também com outras administrações fiscais). No seio da CEDEAO, a Libéria, a Nigéria, o Senegal e a Serra Leoa introduziram regras que permitem os Acordos Prévios de Preços (APAs). Recomendamos que os países da CEDEAO considerem se a introdução de uma facilidade de APAs ajudaria a cumprir os objectivos das suas políticas.

BIBLIOGRAFIA:

Beer S., Loepnick J.: Transferência de Lucros. Drivers of transfer (mis)pricing and the potential of countermeasures, International Tax and Public Finance, June 2015, Volume 22, Edição 3, pp 426-451.

Crivelli E., de Mooij R., Keen M.: Base Erosion, Profit Shifting and Developing Countries, IMF Working Papers, WP/15/118, 2015.

Ecowas.int

OECD Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting (BEPS), Paris 2013.

OECD BEPS Final Reports, Paris 2015.

OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations, Paris 2010.

oecd.org/ctp/beps-about.htm

OSIWA: Domestic Resource Mobilization in West Africa: Missed Opportunities, February 2015.

United Nations Model Double Tax Convention between Developed and Developing Countries, New York, 2011.

United Nations Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries, New York, 2013.

OECD Model Tax Convention.

World Bank Group Transfer Pricing and Developing Economies. From Implementation to Application. Um conjunto de ferramentas para decisores políticos e profissionais, previsto para 2016.

AUTORIDADE FISCAL DO GANA



RENDIMENTO ANUAL DAS TRANSACÇÕES DE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA

AUTORIDADE FISCAL DO GANA
RENDIMENTO ANUAL DAS TRANSACÇÕES DOS PREÇOS DE
TRANSFERÊNCIA

Esta declaração integra o Formulário 22A & 22B

Parte I – Informações sobre a empresa

1. Nome da empresa:

.....

2. Número Fiscal (NIF):

.....

3. Endereço Postal:

.....

4. Endereço Electrónico:

.....

5. Número de Telefone:

.....

6. Pessoa de Contacto: Telemóvel nº

.....

7. Indicar o nome e país de residência da Sociedade-mãe imediata e filiais directas e indirectas (Anexar lista, se necessário).

.....

.....

...

.....

...

.....

...

8. Pormenores das partes associadas com quem o contribuinte realizou qualquer forma de transacção ou negócios durante o ano

Nome da parte associada	Natureza da relação	País de constituição	Localização/Residência	Descrição das Transacções

Parte 2 – Transacções com Partes Associadas

1. (a) Indicar o montante das compras/despesas na segunda coluna e o montante de vendas/receita na terceira Coluna relativamente às transacções com entidades associadas.

(As pessoas autorizadas a fazerem declarações em moeda estrangeira, deverão preencher este formulário nessa moeda).

Rubrica	Compras/Despesas (GH¢)	Vendas/Receitas (GH¢)	Entidade Associada
Existências e matérias-primas			
Todos os outros bens			
Royalties relacionadas com Propriedade Intelectual			
Outras Royalties			
Pagamento de Rendas e de Locação			
Outros intangíveis			
Gestão e Administração			
Marketing			
Recursos Humanos: Desenvolvimento e			
Serviços Técnicos			
Pesquisa e desenvolvimento			
Juros			
Descontos			
Comissão			
Seguros			
Taxas de garantia			

Outros serviços financeiros			
Reembolso de despesas			
Acordo de repartição de custos/partilha de custo			
Custos do emprego			
Todos os outros pagamentos, despesas com vendas e receita não incluídos noutras rubricas			
Valor total das transacções com entidades associadas			

(b) Empréstimos e Empréstimos com Garantia com juros de partes directa ou indirectamente associadas

Nome da Parte Associada	Saldo inicial	Acréscimos	Reembolso	Saldo final	Taxa de Juro

© Empréstimos de partes associadas e empréstimos com garantia sem juros

Nome da Parte Associada	Saldo inicial	Acréscimos	Reembolso	Saldo final

1. (a) Recebeu ou forneceu a uma parte associada algum tipo de remuneração não monetária pela prestação de serviços, transferência de propriedade (tangível ou intangível), processos, direitos ou obrigações durante o ano em apreço?

Sim []

Não []

Em caso afirmativo, fornecer detalhes (juntar um anexo, se necessário)

.....

.....
.....
.....
.....

(b) Forneceu a uma parte associada quaisquer serviços, transferência de propriedade (tangível ou intangível), processos, direitos ou obrigações, sem qualquer remuneração, durante o ano em apreço?

Sim []

Não []

Em caso afirmativo, fornecer detalhes (juntar um anexo, se necessário)

.....
.....
.....

1. O Regulamento sobre Preços de Transferência L. I. 2188 estabelece cinco métodos (indicados abaixo) para cálculo de uma remuneração em condições de plena concorrência relativamente à definição de preços de transferência. Favor colocar junto a cada um dos métodos o valor das transacções cujos preços foram confirmados por esse método (ou seja, “transacções testadas”). Quando tiver sido utilizado mais do que um método, alocar o valor ao método predominante.

Para além dos campos de método, um outro campo adicional foi incluído para preços não testados. O valor de “Transacções Totais” abaixo tem de ser igual ao valor de “Valor Total das Transacções com Partes Associadas” em 9a supra.

	Transacções Testadas	Fornecidas por Partes Associadas	Fornecidas a Partes Associadas
		GHç	GHç
	Método do Preço não Controlado Comparável		
	Método do Preço de Revenda		
	Método do Preço de Custo Majorado		
	Método de Distribuição de Lucros Transaccionais		
	Método de Lucros Comparáveis		
	*Qualquer outro método diferente do supra		
	Transacções não Testadas		
	Transacções Totais		

**Qualquer outro método utilizado precisa de aprovação prévia do Comissário-Geral*

1. (a) Fez algum negócio com qualquer parte associada em termos de capital, em que tenha adquirido participação no(s) activo(s)?

Sim []

Não []

Em caso afirmativo, indique o(s) método(s) de preços de transferência utilizado(s).

.....

- (b) Fez algum negócio com qualquer parte associada em termos de capital em que tenha vendido a sua participação no(s) activo(s)?

Sim []

Não []

Em caso afirmativo, indique o(s) método(s) de preços de transferência utilizado(s).

.....
.....
.....

1. (a) Uma pessoa associada residente participou directa ou indirectamente no seu capital, financiamento, gestão ou controlo durante o ano em apreço?

Sim []

Não []

Em caso afirmativo, fornecer detalhes (Juntar anexos, se necessário).

.....
.....
.....
.....

(b) Alguma pessoa associada não residente participou directa ou indirectamente no seu capital, financiamento, gestão ou controlo durante o ano em apreço?

Sim []

Não []

Em caso afirmativo, fornecer detalhes (Juntar anexos, se necessário)..

.....
.....
.....
.....

1. Enumere as entidades em que teve interesse directo ou indirecto durante o ano. Indique a natureza do interesse.

Nome da Entidade	Residência da Entidade	Natureza da Transacção

1. Houve alguma alteração na estrutura de propriedade?

Sim []

Não []

Em caso afirmativo, fornecer detalhes (Juntar anexos, se necessário).

.....
.....
.....

.....

Nome do funcionário autorizado

Designação:.....

Assinatura:..... **Data:**

A8: Pessoa de Contacto para TP:

i. Nome:

ii. Tel. Nº

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

iii. Endereço Electrónico

A9: Principais Actividades de Negócio

A10: Ocorreu a reestruturação de empresas durante o ano ou nos últimos cinco anos em relação à sociedade ou outras partes associadas? (*Coloque um "X" em todas as caixas apropriadas*):

Sim		Não	
-----	--	-----	--

A11: Em caso afirmativo, faça uma breve descrição da(s) reestruturação(ões) em relação à realocação de risco, activos e função

PARTE B: RENDIMENTOS DE TRANSACÇÕES CONTROLADAS

***Registe todos os valores na moeda de reporte utilizada nas demonstrações financeiras
**Comprove os valores declarados com uma cópia das demonstrações financeiras auditadas do ano*

Ref.	Pormenores	Rendimento de Pessoas Associadas na Nigéria(A)	Rendimento de Pessoas Associadas no Estrangeiro(B)	Rendimento total de Pessoas Associadas (A+B)	Rendimento Total Declarado para o ano
------	------------	--	--	--	---------------------------------------

B1: Propriedade Tangível

B11	Matérias-primas				
B12	Bens transformados ou existências de produtos acabados				

B13	Activos Fixos				
B14	Outros (Especificar)				
	Subtotal				

B2: Serviços

B21	Serviços de Gestão				
B22	Serviços Técnicos				
B23	Comissões				
B24	Pesquisa e Desenvolvimento				
B25	Outros (Especificar)				
	Subtotal				

B3: Rendas, Royalties e Propriedade Intangível

B31	Renda				
B32	Royalties				
B33	Taxas de Licenças				
B34	Taxas de Franchise				
B35	Propriedade Intangível				
B36	Direitos e Opções				
B37	Outros (Especificar)				
	Subtotal				

B4: Financeiro

B41	Juros				
B42	Dividendos				
B43	Rendimento de locação				
B44	Seguro				
B45	Taxa de Garantia de Empréstimos				
B46	Outros (Especificar)				
	Subtotal				

Ref.	Pormenores	Rendimentos de Pessoas Associadas na Nigéria (A)	Rendimento de Pessoas Associadas no Estrangeiro (B)	Rendimentos totais de Pessoas Associadas (A+B)	Rendimento Total Declarado para o ano
------	------------	--	---	--	---------------------------------------

B5: Outros

B51	Reembolsos de Despesas				
B52	Acordos Internos de Repartição ou de Contribuição de Custos				
B53	Rendimento de Projectos Conjuntos				

B54	Outros (Especificar)				
	Subtotal				
	Total Global				

B6: Empréstimos, Adiantamentos e Outras Contas a Receber Inter-sociedades

Ref	Pormenores	Saldo Inicial (A)	Montante de Aumento (B)	Montante de Redução (C)	Saldo Final (A+B-C)
B61	Empréstimos Vencendo Juros				
B62	Créditos Comerciais Vencendo Juros				
B63	Outras Contas a Receber inter- sociedades vencendo juros				
B64	Empréstimos sem Juros				
B65	Créditos Comerciais sem Juros				
B66	Outras Contas a Receber inter- sociedades sem Juros				
B67	Outros (Especificar)				
	Total				

PARTE C: CUSTOS DE TRANSACÇÕES CONTROLADAS

***Registrar todos os valores na moeda de reporte utilizada nas demonstrações financeiras*

***Comprovar os valores declarados com uma cópia das demonstrações financeiras
auditadas referentes ao ano*

Ref.	Pormenores	Cobrado por Pessoas Associadas na Nigéria(A)	Cobrado por Pessoas Associadas no Estrangeiro (B)	Custos Totais Cobrados por Pessoas Associadas(A+B)	Custos Totais Declarados para o Ano
------	------------	--	---	---	--

C1: Propriedade Tangível

C11	Matérias-primas				
C12	Bens transformados ou Produtos Acabados				
C 13	Activos Fixos				
C 14	Outros (Especificar)				
	Subtotal				

C2: Serviços

C 21	Serviços de Gestão				
C 22	Serviços Técnicos				

C 23	Comissões				
C 24	R & D				
C 25	Outros (Especificar)				
	Subtotal				

C3: Rendas, Royalties e Propriedade Intangível

C 31	Renda				
C 32	Royalties				
C 33	Taxas de licença				
C 34	Taxas de Franchise				
C 35	Propriedade Intangível				
C 36	Direitos e Opções				
C 37	Outros (Especificar)				
	Subtotal				

C4: Financeiro

C 41	Juros				
C 42	Dividendos				
C 43	Pagamento de Locação				
C 44	Seguro				

C 45	Taxa de garantia de empréstimos				
C 46	Outros (Especificar)				
	Subtotal				
Ref.	Pormenores	Cobrado por Pessoas Associadas na Nigéria (A)	Cobrado por Pessoas Associadas no Estrangeiro(B)	Custos Totais Cobrados por Pessoas Associadas(A+B)	Custos Totais Declarados para o Ano

C5: Outros

C 51	Reembolsos de Despesas				
C 52	Reembolsos de Despesas				
C 53	Acordos Externos de Partilha ou Contribuição de Custos				
C 54	Custos de Projectos Conjuntos				
	Outros (Especificar)				
	Subtotal				

C6: Empréstimos, Adiantamentos e Outras Contas a Receber Inter-sociedades

Ref	Pormenores	Saldo Inicial (A)	Montante do Aumento (B)	Montante da Redução (C)	Saldo Final (A+B-C)
C 61	Empréstimos Vencendo Juros				
C 62	Créditos Comerciais Vencendo Juros				
C 63	Outras Contas a Receber inter-sociedades vencendo juros				
C 64	Empréstimos sem Juros				
C 65	Créditos Comerciais sem Juros				
C 66	Outras Contas a Receber inter-sociedades sem Juros				
C 67	Outros (especificar)				
	Total				

C7: Alguma das transacções incluídas acima foi com uma sociedade ou entidade localizada numa jurisdição fiscal de baixa tributação? *(Favor consultar a nota de instruções para definição de jurisdição fiscal de baixa tributação)*

Valor total de Fornecimentos Não Remunerados			
--	--	--	--

D3: A Sociedade respeitou os Regulamentos TP?
(Marcar 'X' na caixa apropriada)

Sim		Não	
-----	--	-----	--

Em caso negativo, indicar a(s) razão(ões) para o não cumprimento:

D4: Está em vigor Documentação TP actualizada?
(Marcar 'X' na caixa apropriada)

Sim		Não	
-----	--	-----	--

Em caso negativo, indicar a(s) razão(ões) para o não cumprimento:

D5: Alguma das transacções controladas, incluída na Parte B ou C, está sujeita a um acordo prévio sobre preços de transferência (APA) na Nigéria?

Sim		Não	
-----	--	-----	--

Em caso afirmativo, respeitou os termos do APA?

Sim		Não	
-----	--	-----	--

Em caso negativo, indique a(s) razão(ões) para o não cumprimento:

D6: Alguma das transacções controladas incluídas na Parte B ou C está sujeita a um acordo prévio sobre preços de transferência (APA) em vigor numa outra jurisdição fiscal?

Sim		Não	
-----	--	-----	--

D7: Alguma das transacções controladas, incluídas na Parte B ou C, está abrangida por um regime de

Sim		Não	
-----	--	-----	--

F6: Endereço electrónico

F7: Endereço na Internet

F8: Designação:

F9: Assinatura: **F10:** Data.....

PARTE G: DECLARAÇÃO

(A ser preenchido por um Director ou pelo Secretário da Sociedade)

Eu,

portador do Bilhete de Identidade/
 /Passaporte Nº. *

(* eliminar o que não se aplica)

Declaro que este formulário contém informações verdadeiras, correctas e completas em
20.....

Designação

Assinatura

Data

PARA USO OFICIAL

Data (DDMMANO)

Nome do Responsável

Cargo

Assinatura

Cidade																				
Código Postal																				
Estado																				
País																				

(Utilizar folhas separadas para actividades de negócio adicionais situadas em localizações diferentes)

A8: Números de Telefone

A9: Endereço Electrónico

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

A10: Endereço na Internet

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

A11: Endereço onde são conservados os registos da Empresa *(Coloque um "X" na caixa apropriada)*

Endereço indicado em A5 acima Endereço indicado em A6 acima

Endereço indicado em A7 acima

Outro endereço *(Favor especificar)*

Cidade																				
Código Postal																				
Estado																				
País																				

A12: Principais Actividades de Negócio:

A13: Propriedade da Empresa *(Coloque um "X" em todas as caixas que se aplicam):*

Entidade de um Governo Nigeriano	Entidade de um Governo Estrangeiro	Subsidiária ou Associada de uma Empresa Estrangeira	Subsidiária ou Associada de uma Empresa Nigeriana	Empresa-mãe de subsidiária estrangeira	Empresa-mãe de subsidiária Nigeriana	Sucursal ou Representação Permanente de uma
----------------------------------	------------------------------------	---	---	--	--------------------------------------	---

C2: Fornecer os dados dos directores conforme indicado abaixo:

SN	Nome	Nacionalidade	NIF	Tel. Nº.	% de Participação

(Expandir o quadro ou usar folhas adicionais, caso necessite de mais espaço)

PARTE D: PRINCIPAIS ACCIONISTAS DA SOCIEDADE DECLARANTE

(Pessoas que detenham 10% ou mais da Sociedade Declarante)

D1: Número de accionistas principais

D2: Fornecer um resumo dos dados dos principais accionistas conforme indicado abaixo:

SN	Nome	Nacionalidade	NIF	Tel. Nº.	% de Participação
1					
2					
3					
4					
5					
6					
7					
8					
9					
10					

PARTE E: ESTRUTURA DE PROPRIEDADE DA SOCIEDADE DECLARANTE

E1: Percentagem estrangeira do capital social (*Coloque um "X" na caixa apropriada*)

Superior a 75% 51% - 75% 26%-50%,
10%-25% Inferior a 10%

E2: Interesse Minoritário (Accionistas Não Controladores) no capital social
(*Coloque um "X" na caixa apropriada*)

Superior a 40%

31%-40%,

21%-29%

11%-20%

Inferior a 10%

PARTE F: SUBSIDIÁRIAS E OUTRAS PESSOAS ASSOCIADAS

F1: Número de subsidiárias

F2: Fornecer um resumo dos dados das subsidiárias, como indicado abaixo:

SN	Nome	País de Residência Fiscal	NIF	Principal Actividade de Negócio	% de Participação

(Expandir o quadro ou usar folhas adicionais, se precisar de mais espaço)

F3: Fornecer um resumo dos dados de outras pessoas associadas, conforme indicado abaixo:

SN	Nome	País de Residência Fiscal	NIF	Principal Actividade de Negócio	Natureza da Relação

(Expandir o quadro ou usar folhas adicionais, se precisar de mais espaço)

PARTE G: DADOS DOS AUDITORES EXTERNOS DA SOCIEDADE DECLARANTE

G1: Nome dos Auditores:

Cidade																			
Código Postal																			
Estado																			

J3: Endereço electrónico:

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

PARTE K: DADOS DA PESSOA QUE FAZ ESTA DECLARAÇÃO

K1: Nome

K2: Endereço

Cidade																			
Código Postal																			
Estado																			
País																			

K3: Número de Constituição

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

(se não for um indivíduo)

K4: Número de Identificação Fiscal

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

K5: Telefone:

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

K6: Endereço electrónico

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

K7: Endereço na Internet

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

K8: Designação:

--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--	--

K9: Assinatura: **K10:** Data.....



**REGULAMENTO Nº 1, 2012 RELATIVO AO IMPOSTO DE RENDIMENTOS
(PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA)**

ANEXO D:

DADOS DOS PRINCIPAIS ACCIONISTAS DA SOCIEDADE DECLARANTE

- i. Este é um anexo do Formulário de Declaração TP*
- ii. Preencher um Anexo D separado para cada accionista principal*
- iii. Qualquer pessoa que detenha 10% do capital social da sociedade é um accionista principal*
- iv. Fornecer todas as informações em Inglês*
- v. Indicar o nome e NIF da sociedade declarante nos espaços fornecidos*

Sociedade

Declarante:

Número de Identificação Fiscal:

SD1: Accionista Principal:

Nome:

Endereço:

Cidade	<input type="text"/>
Código Postal	<input type="text"/>
Estado	<input type="text"/>

Nº do Bilhete de Identidade ou do Passaporte Internacional:

Telefone Nº:

% Total de Acções detidas pela Sociedade Declarante:

Endereço electrónico:

Endereço na Internet:

Natureza da Relação:

Derradeira Empresa-Mãe	Empresa-Mãe Comum	Director Comum	Gestão Comum	Agente Dependente	Principal da Sociedade Declarante

Se for subsidiária, % de propriedade:

Principais Actividades de Negócio da subsidiária:

Pessoa de Contacto:

i) Nome:

ii) Designação:

iii) Endereço:

<input type="text"/>
Cidade <input type="text"/>
Código Postal <input type="text"/>
Estado <input type="text"/>
País <input type="text"/>

iv) Nº Telefone:

v) Endereço electrónico:



FORMULÁRIO DE DECLARAÇÃO DE PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA

Instruções para Preenchimento

1. Preencher o formulário com base nas demonstrações financeiras e receitas contabilísticas auditadas para o ano em apreço.
2. Esta declaração deverá ser apresentada até à data de entrega da declaração anual de rendimentos e tem de ser acompanhada da declaração anual de rendimentos respeitante ao ano do rendimento.
3. Ao responder às perguntas, poderá fornecer comentários escritos separados e/ou anexos.
4. O formulário deverá ser preenchido em cópia digital e impressa para assinatura e para apresentação por qualquer pessoa, com transacções com terceiros num ano de rendimentos, que seja elegível para apresentar uma Declaração de Imposto sobre Rendimentos, de acordo com o Regulamento 14(1) de Liberia Income Tax Transfer Pricing Regulations, 2016

PARTE A: PORMENORES RELATIVOS À SOCIEDADE OU ENTIDADE DECLARANTE

A1: Nome da Sociedade ou Entidade:

A2: Número de Identificação Fiscal:

A3: País de Constituição:

A4: País de Domicílio Fiscal:

A5: Sede Social:

Cidade/ Estado/País

A6: Endereço na Internet:

A7: Pessoa a Contactar TP:

iv. Nome

v. Tel. Nº:

vi. Endereço electrónico:

A8: Actividades de Negócio Principais

A9: Directores da Entidade Declarante

Favor fornecer abaixo um resumo dos dados respeitantes aos directores da sociedade

SN	Nome	Nacionalidade	NIF*	% de Participação	O Director fez a sua declaração individual de imposto de rendimentos para o ano*? S/N

**todos os directores residentes são obrigados a ter um NIF e a declarar os seus rendimentos anuais. As pessoas não residentes só são obrigadas a declarar se escolherem fazer a declaração de rendimentos em relação ao rendimento com origem na Libéria.*

A10: A entidade declarante é uma empresa cotada na bolsa?

Sim		Não	
-----	--	-----	--

A14: Ocorreu alguma reestruturação¹⁰ de empresas, durante o ano ou nos últimos cinco anos, relativamente à empresa/grupo de empresas ou outras partes associadas?
(Assinalar a casa adequada):

Sim		Não	
-----	--	-----	--

A15: Em caso afirmativo, a reestruturação foi reportada em qualquer anterior período de declaração de Preços de Transferência?

Sim		Não	
-----	--	-----	--

A.16: Em caso negativo, fornecer uma breve descrição da reestruturação no espaço abaixo. Favor anexar uma descrição detalhada da reestruturação, incluindo a estrutura actualizada da empresa/grupo indicando os fluxos de transacções actualizados, tanto com pessoas associadas como com pessoas não associadas.

A17: Informações pormenorizadas relativas às entidades com quem a sociedade declarante celebrou qualquer tipo de transacção durante o ano dos rendimentos

SN	Nome	País de Residência Fiscal	Descrição da transacção	Montante

¹⁰ Uma Reestruturação de Empresas significa qualquer reorganização da propriedade legal, processos de negócios ou cadeia de fornecimento, termos contratuais, fluxos de notas fiscais, que afectem as funções, activos e riscos do contribuinte/empresa.

PARTE B: RENDIMENTOS DE TRANSACÇÕES CONTROLADAS

Registar todos os valores na moeda de reporte utilizada nas demonstrações financeiras e declarações anuais de rendimentos

Ref.	Pormenores	Rendimento de Pessoas Associadas na Libéria(A)	Rendimento de Pessoas Associadas no estrangeiro (B)	Rendimento total de pessoas associadas durante o ano (A+B)	Rendimentos totais declarados no ano
------	------------	--	---	--	--------------------------------------

B1: Propriedade Tangível

B11	Venda de Bens				
B12	Activos Fixos				
B13	Outros (Especificar)				
B14	Subtotal				

B2: Serviços

B21	Serviços de Gestão				
B22	Serviços Técnicos/Profissionais				
B23	Comissões				
B24	Pesquisa e Desenvolvimento				
B25	Outros (Especificar)				
	Subtotal				

B3: Rendas, Royalties e Propriedade Intangível

B31	Renda				
B32	Royalties				
B33	Taxas de Licença				
B34	Taxas de Franchise				
B35	Propriedade Intangível				
B36	Direitos e Opções				
B37	Outros (Especificar)				
	Subtotal				

B4: Financeiro

B41	Juros				
B42	Dividendos				
B43	Rendimento de Locação				
B44	Seguro				
B45	Taxa de garantia de empréstimos				

B46	Outros (Especificar)				
	Subtotal				

Ref.	Pormenores	Rendimento de Pessoas Associadas na Libéria(A)	Rendimento de Pessoas Associadas no estrangeiro (B)	Rendimento total de pessoas associadas (A+B)	Rendimentos totais declarados no ano
------	------------	--	---	--	--------------------------------------

B5: Outros

B50	Reembolsos de Despesas				
B51	Acordos Internos de Repartição ou de Contribuição de Custos				
B52	Rendimento de Projectos Conjuntos				
B53	Outros (Especificar)				
	Subtotal				
	Total Global				

B6: Empréstimos, Adiantamentos e Outras Contas a Receber Inter-sociedades

Ref	Pormenores	Saldo Inicial (A)	Montante de Aumento (B)	Montante de Redução (C)	Saldo Final (A+B-C)
B61	Empréstimos Vencendo Juros				
B62	Créditos Comerciais Vencendo Juros				
B63	Outras Contas a Receber inter-sociedades vencendo juros				
B64	Empréstimos sem Juros				
B65	Créditos Comerciais sem Juros				
B66	Outras Contas a Receber inter-sociedades sem Juros				
B67	Outros (especificar)				
	Total				

PARTE C: CUSTOS DE TRANSAÇÕES CONTROLADAS

Registar todos os valores na moeda de reporte utilizada nas demonstrações financeiras e nas declarações.

Confirmar os valores declarados com uma cópia das demonstrações financeiras auditadas do ano

Ref.	Pormenores	Cobrado por Pessoas Associadas na Libéria(A)	Cobrado por Pessoas Associadas no Estrangeiro(B)	Custos Totais Cobrados por Pessoas Associadas(A+B)	Custos Totais Declarados para o Ano
------	------------	--	--	--	-------------------------------------

C1: Propriedade Tangível

C11	Matérias-primas				
C12	Bens transformados ou Produtos Acabados				
C 13	Activos Fixos				
C 14	Outros (Especificar)				
C15	Taxas de Transporte				
	Subtotal				

C2: Serviços

C 21	Serviços de Gestão				
C 22	Serviços Técnicos				
C 23	Comissões				
C 24	R & D				
C 25	Outros (Especificar)				
	Subtotal				

C3: Rendas, Royalties e Propriedade Intangível

C 31	Renda				
C 32	Royalties				
C 33	Taxas de Licença				
C 34	Taxas de Franchise				
C 35	Propriedade Intangível				
C 36	Direitos e Opções				
C 37	Outros (Especificar)				
	Subtotal				

C4: Financeiro

C 41	Juros				
C 42	Dividendos				
C 43	Pagamento de Locação				
C 44	Seguro				
C 45	Taxa de garantia de empréstimos				

C 46	Outros (Especificar)				
	Subtotal				

Ref.	Pormenores	Cobrado por Pessoas Associadas na Libéria(A)	Cobrado por Pessoas Associadas no Estrangeiro(B)	Custos Totais Cobrados por Pessoas Associadas(A+B)	Custos Totais Declarados para o Ano
------	------------	--	--	--	-------------------------------------

C5: Outros

C 51	Reembolsos de Despesas				
C 52	Acordos Externos de Partilha ou Contribuição de Custos				
C 53	Custos de Projectos Conjuntos				
C 54	Outros (Especificar)				
	Subtotal				
	Total Global				

C6: Empréstimos, Adiantamentos e Outras Contas a Receber Inter-sociedades

Ref	Pormenores	Saldo Inicial (A)	Montante do Aumento (B)	Montante da Redução (C)	Saldo Final (A+B-C)
C 61	Empréstimos Vencendo Juros				
C 62	Créditos Comerciais Vencendo Juros				
C 63	Outras Contas a Receber inter-sociedades vencendo juros				
C 64	Empréstimos sem Juros				
C 65	Créditos Comerciais sem Juros				
C 66	Outras Contas a Receber inter-sociedades sem Juros				
C 67	Outros (especificar)				
	Total				

C7: Alguma das transacções incluídas acima foi com uma empresa ou entidade associada localizada numa jurisdição fiscal que está sujeita a uma taxa de tributação inferior a 20%?

Sim		Não	
-----	--	-----	--

C8: Em caso afirmativo, é favor fornecer pormenores no quadro abaixo

Nome de afiliada	País de Residência	Taxa de Tributação	Descrição do pagamento feito durante o ano	Montante

PARTE D: MÉTODO E DOCUMENTAÇÃO DOS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA

D1: Método (s) TP utilizado(s) para transacções testadas:
Especificar o valor da transacção para cada uma das transacções identificadas nas Partes B & C supra junto de cada um dos métodos utilizados para determinar o preço de transferência apropriado. Registrar todos os valores na moeda de reporte utilizada nas demonstrações financeiras e nas declarações anuais de rendimentos

Método do Preço de Transferência (TP)	Fornecimentos a Pessoas Associadas (Conforme Parte B)	Receitas de Pessoas Associadas (Conforme Parte C)
Método do Preço Não Controlado Comparável (CUP)		
Método do Preço de Revenda (RPM)		
Método do Preço de Custo Majorado (CPM)		
Método de Distribuição de Lucros Transaccionais (TPSM)		
Método de Margem Líquida da Transacção (TNMM)		

Outro Método (Especificar)		
Valor Total da Transacção Testada (a)		
Valor Total das Transacções Não Testadas (b)		
Valor Total das Transacções Controladas (a) + (b) = (c)		

D2: A companhia forneceu ou recebeu alguma remuneração não monetária pela prestação de serviços (incluindo serviços financeiros), transferência de propriedade (tangível ou intangível), processos, direitos ou obrigações?

Sim		Não	
-----	--	-----	--

D3: Em caso afirmativo, fornecer pormenores dos fornecimentos e do valor de mercado:

Fornecimentos	Fornecidos a ou por Pessoas Residentes na Libéria	Fornecidos a ou por Outras Pessoas Associadas	Fornecidos a ou por Outras Pessoas Independentes
Valor Total dos Fornecimentos Não Remunerados			

D3: A empresa respeitou os Regulamentos TP ? (*Marcar a caixa apropriada*)

Sim		Não	
-----	--	-----	--

Em caso negativo, indicar a(s) razão(ões) para o não cumprimento:

D4: Existe documentação em consonância com o Regulamento 14 (3) da Legislação da Libéria sobre Preços de Transferência para fins de Imposto sobre Rendimentos na altura em que este formulário é submetido?

Sim		Não	
-----	--	-----	--

Em caso negativo, indicar a(s) razão(ões) para o não cumprimento:

D5: Alguma das transacções controladas, incluída na Parte B ou C, está sujeita a um acordo prévio sobre preços de transferência (APA) em vigor na Libéria?

Sim		Não	
-----	--	-----	--

Em caso afirmativo, respeitou os termos do APA?

Sim		Não	
-----	--	-----	--

Em caso negativo, indique a(s) razão(ões) para o não cumprimento:

D6: Alguma das transacções controladas, incluídas na Parte B ou C, está sujeita a um acordo prévio sobre preços de transferência (APA) em vigor numa outra jurisdição fiscal?

Sim		Não	
-----	--	-----	--

Se a resposta à subsecção (D6 parte B) for afirmativa, fornecer o nome do país, número de referência do APA e o responsável para contacto no outro país.

D7: Alguma das transacções controladas, incluídas na Parte B ou C, está abrangida por um regime de preços ainda em vigor definido ou aprovado por outras agências governamentais na Libéria?

Sim		Não	
-----	--	-----	--

D8: Em caso afirmativo, indique a agência:

.....

D9: Localização da Documentação TP:

Cidade/ Estado/ País

PARTE E: INFORMAÇÕES FINANCEIRAS GERAIS

Registar todos os valores na moeda de reporte utilizada nas demonstrações financeiras

Pormenores	Entidade Declarante	Consolidado do Grupo
Fixos (Activos Não Correntes)		
Activo Corrente		
Passivo Corrente		
Activos Correntes Líquidos (Capital de Exploração)		
Empréstimos (Excluir os que constam do passivo corrente)		
Capitais Próprios (Activo Líquido)		
Receitas totais da actividade principal (<i>Excluir juros incidentais ou outro rendimento</i>)		
Lucro Bruto		
Despesas Totais (<i>Excluir qualquer rubrica levada em consideração no cálculo do lucro bruto</i>)		
Lucro antes de juros		
Rendimentos de Juros (<i>Apenas rendimentos incidentais de juros</i>)		
Despesas com Juros (<i>Excluir os juros levados em consideração no cálculo do lucro bruto</i>)		

PARTE F: INFORMAÇÕES DA PESSOA QUE FAZ ESTA DECLARAÇÃO

F1: Nome:

F2: Endereço:

F3: Número de Identificação Fiscal:

F4: Telefone:

F5: Endereço electrónico:

F6: Endereço na Internet:

F7: Designação:

F8: Assinatura: F9: Data.....

PARTE G: DECLARAÇÃO

(A ser preenchido pelo Director Financeiro ou Director Executivo da Empresa)

Eu, portador(a) do Bilhete de Identidade/Passaporte Nº declaro que este formulário contém informações verdadeiras, correctas e completas em..... 20.....

Designação:

Assinatura:

Data:

PARA USO DO ESCRITÓRIO

Data (DDMMANO):
Nome do Responsável:
Cargo:
Assinatura:



Método Sugerido para a Redacção de Legislação sobre Preços de Transferência

1. Legislação sobre preços de transferência

Secção XX

1. Para efeitos fins desta Lei, quando

i) uma pessoa residente em [País] directa ou indirectamente realizar uma ou mais transacções, operações ou esquemas referidos nesta secção como uma “transacção” com uma pessoa associada, ou

ii) uma pessoa não residente em [País] directa ou indirectamente realizar uma ou mais transacções com uma pessoa associada não residente em [País] onde a transacção é realizada relativamente a um estabelecimento permanente em [País] de uma das duas pessoas associadas,

o montante de rendimento tributável de cada pessoa será determinado de uma forma consistente com o princípio da plena concorrência. O montante de tal rendimento tributável será consistente com o princípio da plena concorrência se as condições dessas transacções não divergirem das condições que teriam sido aplicadas entre pessoas independentes em transacções comparáveis realizadas sob circunstâncias comparáveis.

2. Quando as condições de uma transacção entre pessoas associadas (“uma transacção controlada”), a que se aplica o parágrafo 1, não forem consistentes com o princípio da plena concorrência e o efeito dessa inconsistência é a redução ou o adiamento da responsabilidade fiscal de qualquer pessoa em relação a qualquer ano fiscal, então o rendimento tributável dessa pessoa será calculado como se as condições da transacção fossem consistentes com o princípio da plena concorrência.

3. A determinação das condições de uma transacção controlada serem ou não consistentes com o princípio da plena concorrência do parágrafo 1 e do nível de qualquer ajustamento feito ao abrigo do parágrafo 2, será realizada de acordo com [Inserir legislação secundária/regulamentação de referência]

[Opcional] 4 (i). As disposições do parágrafo 1 também se aplicam quando uma pessoa residente em [País] realizar uma ou mais transacções com uma pessoa situada numa jurisdição fiscal que o Comissário Geral/Comissário considerar que oferece um regime fiscal privilegiado, quer essa pessoa seja ou não uma pessoa associada. [Ver Nota 1 nas Notas de Orientação sobre definição de ‘regime fiscal privilegiado’].

4 (ii) As disposições do parágrafo 1 também se aplicarão se uma pessoa localizada numa jurisdição fiscal que o Comissário Geral/Comissário considerar que oferece um regime fiscal privilegiado, participar numa ou mais transacções relativamente a um estabelecimento permanente de um indivíduo não residente em [País], quer seja ou não uma pessoa associada

[Opcional] 5. Não obstante as disposições do parágrafo 1 e 2 em que

- i) um indivíduo residente participa directa ou indirectamente numa transacção com uma pessoa associada, ou
- ii) um indivíduo não residente participa directa ou indirectamente numa transacção respeitante a um estabelecimento permanente em [País] com uma pessoa associada para

a exportação ou importação, envolvendo cereais, sementes oleaginosas, outros produtos obtidos da terra, hidrocarbonetos e seus derivados e, em geral, bens em que se possam obter os preços na data da transacção a partir de bolsas de mercadorias nacionais ou internacionais ou de um sistema reconhecido e transparente de comunicação de preços ou agências estatísticas ou de agências governamentais de fixação de preços ou de qualquer outro índice que seja utilizado como uma referência por partes não associadas para determinar preços em transacções entre elas [a seguir designada como a cotação oficial]

essa cotação oficial na data em que os bens são embarcados, independentemente do meio de transporte, será, sem considerar o preço que foi acordado com a pessoa associada, o preço de venda usado para fins de cálculo do rendimento tributável dessa pessoa, a menos que a pessoa forneça todas as provas necessárias para mostrar que os ajustes são adequados a essa cotação oficial para fins de consistência com o princípio da plena concorrência.

Uma vez que, no caso de bens exportados de [País], o preço acordado entre o grupo e a pessoa não associada seja mais alto do que a cotação oficial na data supra, o preço acordado neste caso será considerado como o preço de venda para fins de cálculo dos rendimentos tributáveis do vendedor em (País).

[Opcional] 6. Quando

- i) um cidadão residente realizar directa ou indirectamente uma transacção, ou
- ii) um cidadão não residente realizar directa ou indirectamente uma transacção relativa a um estabelecimento permanente em [País] com uma pessoa associada para

a exportação ou importação, envolvendo cereais, sementes oleaginosas, outros produtos obtidos da terra, hidrocarbonetos e seus derivados e, em geral, bens com uma cotação oficial, a data da transacção será considerada como sendo a data do embarque, conforme evidenciado pelo conhecimento de embarque ou documento equivalente dependendo do meio de transporte, a menos que a pessoa forneça prova da data real de fixação do preço acordado pelas pessoas associadas na transacção.

[Alternativa opcional à secção 5 e 6 supra] 7. Quando

Não obstante as disposições contidas no parágrafo 1 e 2, em que

- i) um cidadão residente realiza directa ou indirectamente uma transacção com uma pessoa associada, ou
- ii) um cidadão não residente realiza directa ou indirectamente uma transacção relativamente a um estabelecimento permanente em [País] com uma pessoa associada para

a exportação ou importação, envolvendo cereais, sementes oleaginosas, outros produtos obtidos da terra, hidrocarbonetos e seus derivados e, em geral, bens em que os preços, à data da transacção, possam ser obtidos de bolsas de mercadorias nacionais ou internacionais ou de um sistema reconhecido e transparente de comunicação de preços ou de agências estatísticas, ou de agências governamentais de

fixação de preços ou de qualquer outro índice que seja utilizado como uma referência por partes não associadas para determinar preços em transacções entre elas [a seguir designada como a cotação oficial]

o valor mensal dessa cotação oficial do mês em que as mercadorias são embarcadas, independentemente do meio de transporte, será, sem levar em consideração o preço que foi acordado com a pessoa associada, o preço de venda utilizado para fins de cálculo do rendimento tributável dessa pessoa, a não ser que a pessoa forneça todas as evidências necessárias para provar que são adequados ajustamentos a essa cotação oficial por uma questão de consistência com o princípio da plena concorrência.

Desde que, no caso de bens exportados de [País], o preço acordado entre o grupo e a pessoa não associada seja mais alto do que a cotação oficial supra na data acima referida, o preço acordado, neste caso, será considerado como o preço de venda para fins de cálculo do rendimento tributável do vendedor em (País).

8. Qualquer pessoa que realize uma transacção a que se aplique a subsecção (1) conservará a documentação exigida por [Inserir Regulamentação de referência sobre Documentação de Preços de Transferência]

9. Duas pessoas consideram-se associadas quando [Os países devem reportar-se à sua actual legislação nacional para determinar a definição de pessoas conectadas/associadas]

[Opcional] 10. Esta secção não se aplicará relativamente a transacções entre pessoas associadas em que as pessoas estejam em condições de provar satisfatoriamente ao Comissário Geral que são membros de um grupo cujo volume total de negócios externo (consolidado) é inferior a XXXX.

11. As disposições desta secção aplicar-se-ão à atribuição de lucros de um estabelecimento permanente, assumindo que o estabelecimento permanente e outras partes de uma pessoa jurídica são tratados como empresas separadas.

12. Uma empresa significa qualquer actividade comercial realizada por um individuo, parceria ou pessoa jurídica.

[Opcional] 13. Quando uma pessoa realizar uma transacção com uma pessoa associada que envolva a transferência de direitos de um bem intangível, a remuneração devida nessa transacção não deverá exceder X% de [EBITDA + mais royalties devidos] decorrentes da actividade comercial conduzida pela pessoa que explora os direitos transferidos.

[Opcional] 14. O Ministro/Comissário Geral/Comissário pode, mediante regras publicadas no Diário Oficial,

(a) emitir normas para a determinação do valor normal de mercado de uma transacção para efeitos desta secção; ou

(b) especificar esses requisitos, que considere necessários para um melhor cumprimento das disposições desta secção.

[Opcional] 15. As disposições desta secção aplicam-se à atribuição de lucros de um estabelecimento permanente, partindo do princípio que o estabelecimento permanente e as outras partes de uma pessoa jurídica são tratados como empresas separadas. Não será permitida qualquer dedução em termos de

montantes pagos, caso existam, (que não sejam reembolsos de despesas existentes) pelo estabelecimento permanente à sede da empresa ou a qualquer dos seus escritórios, sob a forma de royalties, taxas ou outros pagamentos idênticos em troca do uso de patentes ou outros direitos, ou por via de comissões, para serviços específicos realizados ou pela actividade de gestão ou, excepto no caso de uma empresa bancária, sob a forma de juros sobre empréstimos concedidos ao estabelecimento permanente.

2. Proposta de Regulamentação sobre Preços de Transferência a ser introduzida em [País]

1. Citação
2. Interpretação
3. Princípio da plena concorrência
4. Comparabilidade
5. Métodos dos preços de transferência
6. Avaliação das transacções controladas combinadas do contribuinte
7. Amplitude da plena concorrência
8. Fontes de informação sobre transacções controladas comparáveis
9. Serviços entre pessoas associadas
10. Transacções que envolvem propriedade intangível
11. Empresas com capital elevado e baixa capacidade
12. Desconsiderar uma transacção controlada para fins fiscais
13. Ajustamentos correspondentes para transacções internas
14. Ajustamentos correspondentes para transacções internacionais
15. Relevância das Orientações da OCDE Relativas aos Preços de Transferência
16. Aplicação da Secção XXXX às transacções internas

NO EXERCÍCIO dos poderes que são conferidos ao [Ministro/ Comissário Geral/Comissário] pela secção XXXX da Lei relativa ao Imposto sobre Rendimentos, são adoptados os seguintes Regulamentos:

Citação

1. Estes Regulamentos podem ser designados como Regulamentos do Imposto sobre Rendimentos (Preços de Transferência), 20XX.

Interpretação

2. Nestes Regulamentos, a não ser que o contexto exija interpretação diferente, -

“Transacção Controlada” é qualquer transacção entre pessoas associadas

“Transacção Não Controlada” é qualquer transacção entre pessoas independentes

“Transacções Comparáveis” significa as transacções que são comparáveis, em conformidade com o Parágrafo 4 deste Regulamento

“Indicador Financeiro” significa

- (a) em relação ao preço não controlado comparável, o preço;
- (b) em relação ao método do preço de custo majorado, o markup sobre os custos;
- (c) em relação ao método do preço de revenda, a margem de revenda;
- (d) em relação ao método de margem líquida da transacção, a margem de lucro líquida; ou
- (e) em relação ao método de distribuição de lucros transaccionais, a divisão de ganhos e perdas;

Princípio de Plena Concorrência

3. (1) A determinação da consistência das condições de uma transacção controlada com o princípio da plena concorrência da Secção XXX da Lei relativa aos Impostos sobre Rendimentos e do montante de qualquer ajustamento feito ao abrigo da Secção XXX (1), será feita de acordo com o disposto na Regulamentação...

Comparabilidade

4. (1) Uma transacção não controlada é comparável a uma transacção controlada nos termos da Secção XXX (1)

(a) quando não existam diferenças entre elas que possam afectar materialmente o indicador financeiro a ser analisado sob o método apropriado de preços de transferência; ou

(b) quando essas diferenças existirem, se for feito um ajustamento de comparabilidade razoavelmente exacto do indicador financeiro relevante da transacção não controlada, com vista a eliminar os efeitos de tais diferenças na comparação.

(2) Para se determinar se duas ou mais transacções são comparáveis, serão tidos em consideração os factores seguintes na medida em que sejam economicamente relevantes para os factos e circunstâncias das transacções

(a) as características da propriedade ou serviços transferidos;

(b) as funções empreendidas por cada pessoa em relação às transacções, tendo em consideração os activos utilizados e os riscos assumidos;

(c) os termos contratuais das transacções;

(d) as circunstâncias económicas em que as transacções têm lugar; e

(e) as estratégias de negócios seguidas por cada uma das pessoas associadas, relativamente às transacções.

(3) Para fins de se determinar se duas transacções são comparáveis, a distribuição de risco entre pessoas associadas tem de levar em consideração de que forma o risco economicamente significativo é atribuído em contratos entre essas pessoas; e

- a) que pessoa suporta o risco financeiro;
- b) que pessoa desempenha as funções de controlo do risco e de mitigação do risco; e
- c) que pessoa possui a capacidade financeira para assumir o risco

Nos casos em que a atribuição contratual do risco diverge dos factores descritos acima, o risco tem de ser atribuído às pessoas que desempenham as funções relevantes de controlo do risco e de mitigação do risco e que têm a capacidade financeira para assumir o risco.

Casos em que uma pessoa desempenha as funções relevantes de controlo do risco e de mitigação do risco mas não possui a capacidade financeira para assumir o risco, será pouco provável que aconteçam em transacções entre terceiros. Nestes casos, será necessário efectuar uma análise rigorosa dos factos e circunstâncias do caso com vista a identificar as razões e acções subjacentes que levaram a esta situação. Com base na avaliação, o Comissário Geral/Comissário determinará quais os ajustamentos que serão necessários na transacção para que esta resulte em plena concorrência.

Métodos dos Preços de Transferência

5. (1) A remuneração em condições de plena concorrência de uma transacção controlada será determinada pela aplicação do método de preços de transferência mais adequado às circunstâncias do caso.

(2) O método dos preços de concorrência mais adequado será seleccionado de entre os métodos de preços de concorrência aprovados, definidos no parágrafo 5 (5), tomando em consideração os critérios seguintes:

- (a) os respectivos pontos fortes e fracos dos métodos aprovados;
- (b) a adequação de um método aprovado face à natureza da transacção controlada determinada em particular por uma análise das funções realizadas por cada pessoa na

transacção controlada e tomando em consideração os activos utilizados e os riscos assumidos;

- (c) a existência de informações fiáveis necessárias para se aplicar o método seleccionado de preços de transferência; e
- (d) o grau de comparabilidade entre as transacções controladas e não controladas, incluindo a fiabilidade dos ajustamentos de comparabilidade, caso existam, que possam ser necessários para eliminar as diferenças entre elas.

(3) Não será preciso aplicar mais do que um método para determinar se as condições de uma dada transacção controlada são consistentes com o princípio da plena concorrência.

(4)

(5) Para fins do parágrafo 5 (1), os métodos de preço de transferência aprovados serão os seguintes:

- (a) o Método do Preço Comparável Não Controlado, que consiste em comparar o preço cobrado pelo proprietário ou serviços transferidos numa transacção controlada com o preço cobrado pelo proprietário ou serviços transferidos numa transacção comparável não controlada;
- (b) o Método do Preço de Revenda, que consiste em comparar a margem de revenda que um comprador de uma propriedade numa transacção controlada ganha com a revenda dessa propriedade numa transacção não controlada, com a margem de revenda que é ganha em transacções não controladas de compra e revenda;
- (c) o Método do Preço de Custo Majorado, que consiste em comparar o mark up desses custos directa e indirectamente incorridos com o fornecimento de bens ou serviços numa transacção controlada com o mark up desses custos directa e indirectamente incorridos no

fornecimento de bens ou serviços numa transacção não controlada comparável;

- (d) o Método da Margem Líquida Transaccional, que consiste em comparar a margem líquida de lucro relativamente a uma base adequada, tal como custos, vendas ou activos, que uma pessoa consegue numa transacção controlada, com a margem de lucro líquida relativamente à mesma base conseguida em transacções não controladas comparáveis;
- (e) o Método de Distribuição de Lucros Transaccionais, que consiste em afectar a cada pessoa associada que participa numa transacção controlada, a porção do lucro (ou prejuízo) comum derivado dessa transacção que uma pessoa independente esperaria ganhar ao envolver-se numa transacção não controlada comparável. Quando for possível determinar uma remuneração em regime de livre concorrência para algumas das funções desempenhadas pelas pessoas associadas em relação à transacção utilizando um dos métodos aprovados descritos nos parágrafos 5(5) (a) até (d), aplicar-se-á o método de distribuição de lucros transaccionais com base nos lucros remanescentes comuns que resultam, depois de tais funções terem sido remuneradas em conformidade.

[OPCIONAL] (8) Não será necessário aplicar mais do que um método para determinar a remuneração em regime de livre concorrência para uma determinada transacção controlada.

(9) Um método de preços de transferência, diferente dos métodos aprovados mencionados no parágrafo 5(5), pode ser aplicado, quando o [Comissário Geral/Comissário] estiver convencido que:

- (a) nenhum dos métodos aprovados pode ser razoavelmente aplicado para determinar as condições em regime de livre concorrência da transacção controlada; e
- (b) esse outro método produz um resultado consistente com o que seria alcançado por pessoas independentes

envolvidas em transacções não controladas comparáveis, em circunstâncias comparáveis.

(10) Quando for utilizado um método diferente dos métodos aprovados mencionados no parágrafo 5(5), terá de ficar estabelecido que os requisitos deste parágrafo 5(9) foram cumpridos.

(11) No que toca às transacções envolvendo a aquisição de activos novos ou usados por parte de contribuintes de pessoas associadas não residentes em [País], a aplicação do método de Preço Não Controlado Comparável exigirá a factura da aquisição do activo quanto este foi comprado a uma entidade terceira independente e, no caso de activos usados, a subsequente aplicação da diminuição do valor já amortizado desde o momento em que o activo foi comprado, conforme permitido nos termos dos princípios gerais de contabilidade aceites em [País]. Não obstante, e apenas se o activo em questão for vendido num estado diferente daquele em que foi comprado, salvaguardando o desgaste normal, ou se não houver uma factura de entidade terceira, ou no caso de um activo construído ou montado utilizando uma série de componentes e, conseqüentemente, com várias facturas, poderá ser realizada uma avaliação técnica por um perito independente que não seja empregado da empresa, fornecendo pormenores das características, âmbito e outras condições consideradas na avaliação, para efeitos da presente alínea e em conformidade com o presente Regulamento.

Escolha da Parte Testada (12) Quando se aplica o método de preço de custo majorado, de preço de revenda ou de margem líquida transaccional, previstos no parágrafo 5, será necessário seleccionar a parte, a seguir designada por a “parte testada”, da transacção, em relação à qual é testado um indicador financeiro, mark up sobre os custos, margem bruta ou indicador de lucro líquido ao abrigo do método de preços de transferência mais apropriado nas circunstâncias.

(13) A selecção da parte testada deverá ser consistente com a análise funcional da transacção.

14) A parte testada é aquela em relação à qual pode ser aplicado um método de preços de transferência da forma mais fiável e para a qual se podem encontrar os dados comparáveis mais fiáveis, ou seja, será na maioria das vezes, aquela que apresenta uma análise funcional menos complexa.

15) Quando o método de preços de transferência mais adequado nas circunstâncias do caso, determinado em função das orientações do parágrafo 5 supra, for um método unilateral, será necessária informação financeira sobre a parte testada, para além das informações referidas no parágrafo 13, independentemente de a parte testada ser uma entidade nacional ou estrangeira.

16. Quando o método mais apropriado for um método de preço de custo majorado, de preço de revenda ou de margem líquida transaccional e a parte testada é a entidade estrangeira, será necessária informação suficiente para se poder aplicar de forma fiável o método seleccionado à parte testada estrangeira e para permitir uma análise, pelo Comissário, da aplicação do método à parte testada estrangeira.

Avaliação das transacções controladas combinadas do contribuinte

6. (1) Se um contribuinte realizar, em circunstâncias iguais ou semelhantes, duas ou mais transacções controladas que estão, no plano económico, estreitamente ligadas entre si ou que formam uma sequência tal que não podem ser analisadas separadamente de uma forma fiável, essas transacções podem ser combinadas para efeitos de (i) realização da análise de comparabilidade definida no Parágrafo 4 e (ii) aplicação dos métodos de preços de transferência descritos no Parágrafo 5.

Amplitude da plena concorrência

7. (1) A amplitude da plena concorrência é uma faixa de dados dos indicadores financeiros pertinentes (por exemplo, preço, margem de revenda, mark up dos custos, rácio de lucro líquido ou distribuição de lucros) obtida pela aplicação do método de preços de transferência mais adequado, conforme definido no Parágrafo 5, a um número de transacções não controladas, que são comparáveis e igualmente comparáveis à transacção controlada, com base numa análise de comparabilidade conduzida de acordo com o Parágrafo 4.

(2) Quando a aplicação do método mais apropriado resultar num número de indicadores financeiros, em que o grau de comparabilidade de cada um com as transacções controladas, e entre si, é incerto, utilizar-se-á uma abordagem estatística. Nos casos em que tal abordagem for utilizada, o intervalo interquartilico será considerado como a amplitude da plena concorrência.

[Redacção alternativa opcional do Parágrafo 7 (1)]: A gama da plena concorrência é uma faixa de valores de indicadores financeiros pertinentes (por exemplo, preços, margens ou

distribuição de lucros) produzidos pela aplicação do método de preços de transferência mais adequado, conforme definido no Parágrafo 5, a um número de transacções não controladas, que são todas comparáveis e igualmente comparáveis com a transacção controlada com base numa análise de comparabilidade, conduzida nos termos do Parágrafo 4, desde que o ponto mais alto da faixa não seja 25% superior ao ponto mais baixo da faixa.

[Redacção alternativa opcional do Parágrafo 7 (2)] Quando a aplicação do método mais adequado resultar num conjunto de indicadores financeiros para os quais seja incerto o grau de comparabilidade de cada um com as transacções controladas e entre si, ou que o ponto mais alto da série não seja 25% superior ao ponto mais baixo da série, será utilizada uma abordagem estatística. Nos casos em que tal abordagem for utilizada, o intervalo interquartilico será considerado como a amplitude da plena concorrência.

(3) Uma transacção controlada, ou um conjunto de transacções controladas, que sejam combinadas de acordo com o Parágrafo 6, não serão sujeitas a um ajustamento nos termos da **Secção XXX** em que o indicador financeiro pertinente, derivado da transacção controlada ou do conjunto de transacções controladas e a ser testado nos termos do método de preços de transferência adequado, esteja dentro da faixa da plena concorrência.

(3) Quando o indicador financeiro pertinente, derivado de uma transacção controlada ou de um conjunto de transacções controladas que estão combinadas nos termos do Parágrafo 6, se situar fora da faixa da plena concorrência, o lucro tributável do contribuinte será computado com base no facto de o indicador financeiro pertinente ser a mediana da faixa da plena concorrência.

(4) **[Opcional]** Para efeitos do parágrafo 7(3), a mediana da faixa da plena concorrência será o percentil 50 dos valores do indicador financeiro resultantes de transacções não controladas comparáveis integrantes da faixa da plena concorrência. Para este fim, o percentil 50 é o valor do indicador financeiro mais baixo de modo a que pelo menos 50% dos valores do indicador financeiro sejam iguais ou inferiores ao valor desse montante. Contudo, se exactamente 50% dos resultados forem iguais ou abaixo do montante do indicador financeiro, então o percentil 50 é igual à média aritmética desse montante e do montante imediatamente superior.

[opcional] Quando o indicador financeiro pertinente resultante de uma transacção controlada ou de um conjunto de transacções controladas, que são combinadas nos termos do Parágrafo 6, se situar fora da faixa da plena concorrência, o lucro tributável do contribuinte será calculado com base no facto de o indicador financeiro pertinente corresponder ao ponto mais adequado na faixa da plena concorrência.

Fontes de informação sobre transacções não controladas

8. (1) As fontes de informação sobre transacções não controladas podem incluir:

- a. transacções não controladas internas, que são transacções não controladas onde uma das partes da transacção controlada é também uma parte da transacção não controlada;
- b. transacções não controladas externas, que são transacções não controladas em que nenhuma das partes da transacção controlada faz parte.

(2) As informações respeitantes a uma transacção não controlada externa comparável podem não ser aceites pelo [Comissário Geral/Comissário] para fins de realização de um ajustamento nos termos da Secção XXX da Lei relativa ao Imposto sobre Rendimentos, se as informações relativas à transacção não estiverem à disposição do contribuinte.

(3) As informações respeitantes a uma transacção não controlada comparável podem não ser aceites pelo contribuinte para efeitos de demonstração da consistência de uma transacção com a Secção XXX da Lei relativa ao Imposto sobre Rendimentos, se a informação sobre a transacção não for disponibilizada ao [Comissário Geral/Comissário].

(4) Na ausência de informações sobre transacções não controladas do mesmo mercado geográfico que a transacção controlada, transacções não controladas comparáveis de outros mercados

geográficos poderão ser aceites pelo [Comissário Geral/Comissário].

(5) É preciso determinar se os dados comparáveis de outros mercados geográficos são fiáveis, o que será feito caso a caso e levando em consideração o grau em que cumprem o disposto no Parágrafo 4 deste Regulamento.

(6) Espera-se que os Contribuintes ou o Comissário, que utilizam estas comparáveis, avaliem o impacto previsto das diferenças geográficas e de outros factores sobre o preço e a rentabilidade.

Serviços entre pessoas associadas

9. (1) Considerar-se-á que uma taxa de serviço entre um contribuinte e uma pessoa associada é consistente com o princípio da plena concorrência quando:

(a) é cobrada por um serviço que é realmente prestado,

(b) o serviço presta, ou quando foi prestado esperava-se que prestasse, ao beneficiário valor económico ou comercial destinado a fortalecer a sua posição comercial,

(c) é cobrada por um serviço que uma pessoa independente, em circunstâncias comparáveis, teria estado disposta a pagar se lhe tivesse sido prestado por uma pessoa independente, ou tivesse sido realizado internamente para si própria, e

(d) o seu montante corresponde ao que teria sido acordado entre pessoas independentes para serviços comparáveis em circunstâncias comparáveis

(2) Uma taxa de serviço debitada a uma pessoa não será consistente com o princípio da plena concorrência quando for efectuada por uma pessoa associada, unicamente por causa da participação no capital do accionista em um ou mais outros membros do grupo, incluindo em relação a alguns dos seguintes custos incorridos ou a actividades realizadas por tal pessoa associada

(a) custos ou actividades relacionadas com a estrutura jurídica da empresa-mãe da pessoa primeiramente mencionada, tais como reuniões de accionistas da empresa-mãe,

emissão de acções na empresa-mãe e custos do conselho fiscal da empresa-mãe;

(b) custos ou actividades relacionados com os requisitos de reporte da empresa-mãe da pessoa primeiramente mencionada, incluindo a consolidação de relatórios; e

(c) custos ou actividades relacionados com a angariação de fundos para a aquisição de participações, a menos que essas participações sejam directa ou indirectamente adquiridas pela pessoa primeiramente mencionada e a aquisição de benefícios, ou os benefícios previstos, favoreçam a pessoa primeiramente mencionada.

(3) Quando for possível identificar serviços específicos prestados por um contribuinte a uma pessoa associada, a consistência da taxa de serviço com o princípio da plena concorrência será determinada para cada serviço específico, sujeita às disposições do Parágrafo 9(4)

(4) Quando os serviços são prestados por um contribuinte em conjunto com várias pessoas associadas e não é possível identificar os serviços específicos prestados a cada uma delas, a taxa de serviço total será alocada entre as pessoas associadas que beneficiam ou esperam beneficiar dos serviços, de acordo com critérios de afectação razoáveis.

(5) Para efeitos desta norma, os critérios de afectação serão considerados como razoáveis quando estiverem baseados numa variável ou em variáveis que

(a) tenham em consideração a natureza dos serviços, as circunstâncias em que são prestados e os benefícios obtidos, ou que se espera sejam obtidos, pelas pessoas a quem se destinam os serviços;

(b) digam exclusivamente respeito a transacções não controladas, e não a transacções controladas; e

(c) possam ser medidas de uma forma razoavelmente fiável.

Transacções que envolvam propriedade intangível

10. (1) A determinação de condições de plena concorrência para transacções controladas, que envolvam a exploração de um bem intangível, tem de ter em conta os acordos contratuais e os factores seguintes no que respeita ao desenvolvimento, reforço, manutenção, protecção e exploração do activo intangível:

- a) As funções desempenhadas pela pessoa;
- b) A gestão e controlo dessas funções;
- c) A contribuição de activos pela pessoa, incluindo activos financeiros,
- d) A gestão e controlo relativamente à contribuição de activos, incluindo activos financeiros;
- e) Os riscos assumidos por essa pessoa;
- f) A gestão e controlo desses riscos.

Nos casos em que os acordos contratuais divergem dos factores mencionados acima, serão tidos em consideração esses factores na determinação da remuneração em regime de plena concorrência, decorrente da exploração do bem intangível.

(2) A determinação das condições de plena concorrência para transacções controladas envolvendo licenças, vendas ou outras transferências de propriedade intangível entre pessoas associadas terá em consideração tanto a perspectiva do cedente da propriedade como a perspectiva do cessionário, incluindo especialmente o preço pelo qual uma pessoa independente comparável estaria disposta a transferir a propriedade e o valor e a utilidade da propriedade intangível para o cedente no seu negócio

(3) Na aplicação das disposições do parágrafo 4 a uma transacção envolvendo a licença, venda ou outra transferência de propriedade intangível, serão tidos em consideração quaisquer factores especiais relevantes para a comparabilidade das transacções controladas e não controladas, incluindo:

- (a) os benefícios previstos da propriedade intangível;
- (b) outras alternativas comerciais disponíveis ao adquirente ou ao titular da licença derivadas da propriedade intangível;
- (c) quaisquer limitações geográficas relativamente ao exercício de direitos sobre a propriedade intangível;
- (d) o carácter exclusivo ou não exclusivo dos direitos transferidos; e

(e) se o cessionário tem o direito de participar em futuros desenvolvimentos da propriedade intangível pelo cedente.

Empresas de capital elevado, baixa capacidade

11. (1) Empresas de capital elevado e baixa capacidade são as empresas que possuem um capital social (ou equivalente a capital) relativamente alto mas que têm uma capacidade limitada para realizar funções de gestão de risco. Nos grupos multinacionais, essas empresas podem, por exemplo, fornecer financiamento da dívida a empresas associadas ou financiar programas de pesquisa e desenvolvimento efectuados por empresas associadas.

Se uma tal empresa não controlar, de facto, os riscos financeiros associados com as suas actividades de financiamento, para fins fiscais, não lhe serão alocados os lucros associados com esses riscos e apenas terá direito à rendibilidade sem risco. Os lucros ou perdas associados com os riscos financeiros seriam alocados à entidade (ou entidades) que gerem esses riscos e têm a capacidade de os suportar.

Se, por exemplo, uma tal empresa financia um programa de pesquisa e desenvolvimento conduzido por uma empresa associada mas não tem a capacidade de tomar as decisões fundamentais que gerem os riscos associados com o programa, tal será considerado como a realização de apenas uma função de financiamento, e ser-lhe-á atribuído uma rendibilidade desse funcionamento no pressuposto de que o financiamento está isento de riscos.

Ignorar uma transacção controlada para fins fiscais

12. (1) Quando os acordos feitos em relação a uma transacção entres pessoas associadas, considerado na sua totalidade, diferem daqueles que foram adoptados por pessoas independentes que se comportam de uma forma racional em termos comerciais em circunstâncias comparáveis, impedindo assim a determinação de um preço que fosse aceitável a ambas as partes, tomando em consideração as suas respectivas perspectivas e as opções realisticamente existentes à disposição de cada uma delas, na altura em que realizaram a transacção, a transacção real conforme estruturada pelo contribuinte pode ser ignorada para fins destas regras, em cujo caso a posição de plena concorrência seria como se a transacção não tivesse ocorrido. Noutros casos, se apropriado, a transacção deverá ser substituída por uma transacção alternativa.

13. (1) Quando for feito um ajustamento pelo [Comissário Geral/Comissário] nos termos da Secção XXX ao rendimento tributável de um contribuinte em relação a uma transacção interna, então a [Autoridade Tributária] fará um ajustamento adequado ao rendimento tributável da outra parte da transacção.

*Ajustamentos
correspondentes em
transacções internas*

14. (1) Quando

(a) quando é feito, ou proposto, um ajustamento às condições de transacções entre uma pessoa residente em (País) e uma pessoa associada por uma administração fiscal num país que não seja [País];

*Ajustamentos
correspondentes em
transacções
internacionais*

(b) este ajustamento resulta na tributação nesse outro país de um montante de rendimento sobre o qual a pessoa residente em [País] já foi tributada em [País];

(c) O país que faz ou propõe o ajustamento tem um tratado com [País] que reflecte a intenção de contemplar o alívio da dupla tributação económica,

(2) O [Comissário Geral/Comissário], examinará, após pedido feito pela pessoa residente em [País], a consistência desse ajustamento com o princípio da plena concorrência descrito na secção XXX, mediante a necessária consulta com a autoridade competente do outro país.

(3) Se o ajustamento proposto ou feito pelo outro país for consistente com o princípio da plena concorrência, tanto no que toca ao princípio como ao montante, o [Comissário Geral/Comissário] fará um ajustamento correspondente ao montante do imposto cobrado em [País] a essa pessoa sobre esses lucros, com vista a eliminar a dupla tributação económica que resultaria da inclusão dos mesmos lucros no rendimento tributável, quer dessa pessoa quer da pessoa associada.

(4) Um pedido feito nos termos do parágrafo 11(1) tem de incluir as informações necessárias para que o [Comissário Geral/Comissário] examine a consistência do ajustamento feito pela administração tributária do outro país com o princípio da plena concorrência, incluindo:

- a. o nome, endereço registado e, quando se aplicar, o/os nome/nomes comercial/comerciais da pessoa associada
- b. evidência da residência fiscal da pessoa associada;
- c. o(s) ano(s) em que se realizaram as transacções controladas ajustadas;
- d. o montante do ajustamento correspondente solicitado e os montantes do ajustamento feito pela administração fiscal do outro país;
- e. evidências do ajustamento feito pela administração fiscal do outro país e a base para o ajustamento, incluindo pormenores da análise de comparabilidade que serve de fundamento e o método de preços de transferência aplicado;
- f. confirmação de que a pessoa associada não prosseguirá, ou não pode prosseguir, qualquer recurso adicional ao abrigo da lei nacional do outro país que possa resultar na redução ou inversão do ajustamento feito pela administração fiscal do outro país;
- g. quaisquer outras informações que possam ser relevantes para se examinar a consistência do ajustamento com o princípio da plena concorrência.

(5) O pedido tem de ser feito dentro do prazo de tempo aplicável para apresentação de um pedido para que o caso seja resolvido por acordo mútuo nos termos do tratado fiscal aplicável.

Relevância das Normas da OCDE sobre Preços de Transferência

15. (1) **[Primeira opção]** “As Normas sobre Preços de Transferência aplicáveis às Empresas Multinacionais e às Administrações Fiscais” da Organização de Cooperação e de Desenvolvimento Económico (OCDE) são uma fonte importante para a interpretação destes Regulamentos.

[Segunda opção] Estes Regulamentos serão interpretados de acordo com as “Normas sobre Preços de Transferência aplicáveis às Empresas Multinacionais e às Administrações Fiscais” (Normas da OCDE) da Organização de Cooperação e de Desenvolvimento

*Aplicação da Secção
XXX às transacções
internas*

Económico (OCDE). Quando existir alguma inconsistência entre a Lei, estes Regulamentos e as Normas da OCDE, prevalecerão as disposições da Lei e dos Regulamentos.

16 (1) A Secção XXX não se aplicará quando uma pessoa residente em [País] realizar directa ou indirectamente qualquer transacção, operação ou esquema, com uma pessoa associada residente em [País], excepto quando as Partes ou Secções seguintes da Lei relativa ao Imposto sobre Rendimentos se aplicarem a uma ou a ambas as pessoas:

Parte XVI [adicionar secções relevantes]

3. Proposta de Legislação relativa à Regulamentação sobre Documentação de Preços de Transferência

ESTRUTURA DOS REGULAMENTOS

REGULAMENTO

1. Citação
2. Documentos exigidos
3. Idioma dos documentos
4. Documentos contemporâneos
5. Prazo para a apresentação da documentação
6. Poder para pedir informações adicionais

NO EXERCÍCIO dos poderes que são conferidos ao [Comissário Geral/Comissário] pela secção **XXXX** da Lei relativa ao Imposto sobre Rendimentos, são adoptados os seguintes Regulamentos:

Citação

1. Estes Regulamentos podem ser designados como Regulamentos relativos ao Imposto sobre Rendimentos (Documentação dos Preços de Transferência), Regulamentos [20XX].

Documentos exigidos

2. (1) O contribuinte deverá dispor de documentação contemporânea que comprove que as condições presentes nas suas transacções controladas relativamente ao ano fiscal pertinente são consistentes com o princípio da plena concorrência.

2. (2) A documentação incluirá:

- a. um resumo das operações comerciais do contribuinte (historial, evolução recente e panorama geral dos mercados de referência relevantes) e organograma (detalhes das unidades/departamentos comerciais e estrutura organizacional);
- b. uma descrição da estrutura organizacional das empresas do grupo do qual o contribuinte faz parte (incluindo detalhes de todos os membros do grupo, seu estatuto jurídico e suas percentagens na participação no capital) e a estrutura operacional do grupo (incluindo uma descrição geral do papel que cada um dos membros do grupo realiza relativamente às actividades do grupo, relevantes para as transacções controladas;
- c. descrição das transacções controladas, incluindo a análise dos factores de comparabilidade especificados no Parágrafo 4 dos Regulamentos relativos aos Impostos sobre Preços de Transferência, 20XX;
- d. pormenores das funções realizadas pelas partes associadas em relação à transacção controlada. Tal deverá incluir pormenores dos activos relativamente à transacção controlada, bem como do risco assumido por cada uma das partes;
- e. explicação da selecção do(s) método(s) de preços de transferência mais adequado(s) e, quando apropriado, a selecção da parte testada e o indicador financeiro;
- f. demonstrações financeiras das partes da transacção controlada, incluindo quando a parte testada foi seleccionada como uma parte fora do país.
- g. análise de comparabilidade incluindo a descrição do processo efectuado para identificar transacções não controladas comparáveis; explicação do fundamento para rejeição de qualquer potencial transacção interna comparável não controlada (quando aplicável); descrição das transacções não controladas similares; análise de comparabilidade das transacções controladas e das transacções não controladas comparáveis (tendo em consideração o Parágrafo 4 dos Regulamentos relativos aos Impostos sobre Preços de

Transferência, 20XX); e pormenores e explicações de quaisquer ajustamentos feitos resultantes da comparabilidade;

- h. detalhes de qualquer análise industrial, análise económica, orçamentos ou projecções que servem de suporte;
- i. pormenores de quaisquer acordos prévios sobre preços ou medidas idênticas noutros países, que são aplicáveis às transacções controladas;
- j. uma conclusão quanto à consistência das condições das transacções controladas com o princípio da plena concorrência, incluindo pormenores de quaisquer ajustamento feito para garantir o cumprimento; e
- k. qualquer outra documentação ou informação que seja necessária para determinar o cumprimento, por parte do contribuinte, do princípio da plena concorrência em relação às transacções controladas.

Idioma dos documentos 3. Os documentos podem ser apresentados em **XXXXX** ou em Inglês.

Documentação contemporânea 4. A documentação respeitante a um ano fiscal pertinente é considerada contemporânea quando estiver em vigor na data oficial da apresentação da declaração fiscal.

Prazo limite para a apresentação dos documentos 5. A documentação será fornecida ao [Comissário Geral/Comissário] dentro de 45 dias após o pedido escrito ter sido devidamente emitido pelo [Comissário Geral/Comissário].

Poder para solicitar informações adicionais 6. Estabelece-se a obrigação de o contribuinte fornecer esta documentação sem prejuízo do poder do [Comissário Geral/Comissário] de solicitar informações adicionais que, no curso de procedimentos de auditoria, sejam consideradas necessárias para o exercício das suas funções.

Apêndice 1 – Opção para introduzir cláusulas sobre serviços de baixo valor acrescentado

Opção – Serviços de baixo valor acrescentado

Abordagem sugerida no caso de se adoptarem as normas revistas da OCDE sobre serviços de baixo valor acrescentado

1 Considerar-se-á que um montante cobrado pela prestação de um serviço de baixo valor acrescentado entre pessoas associadas corresponderá ao valor do princípio da plena concorrência desde que:

- o montante se baseie numa afectação, a cada uma das pessoas que recebe os serviços de baixo valor acrescentado, das despesas totais do grupo pela prestação de serviços; e
- a afectação dessas despesas baseia-se num método de afectação apropriado; e
- o método do preço do custo majorado é aplicado a esses custos; e
- o mark-up nesses custos é 5%; e
- o montante total, cobrado a um contribuinte de um **PAÍS** por todos os serviços de baixo valor acrescentado no âmbito deste parágrafo, não ultrapassa **USDXXX**
- o contribuinte mantém a documentação descrita no parágrafo 5 abaixo e disponibiliza, mediante pedido, a documentação à **AUTORIDADE FISCAL**.

2. Para efeitos do parágrafo 1 supra

- ‘despesas totais do grupo’ significa os custos directos e indirectos incorridos pelas pessoas associadas na prestação do serviço a membros do grupo de empresas, ao qual um contribuinte **PAÍS** pertence.
- um ‘método de afectação apropriado’ significa um método que distribui as despesas totais do grupo entre os membros do grupo de uma forma que é proporcional aos benefícios ou aos benefícios esperados de cada membro do grupo. [Note: *Para fins de simplicidade, podia especificar uma repartição proporcional, por exemplo, ao volume de negócios de cada membro do grupo*].

3. Para efeitos do parágrafo 1 acima, um serviço de baixo valor acrescentado é um serviço que:

- não é prestado por nenhum dos membros do grupo de empresas a clientes independentes,
- não utiliza nem cria bens intangíveis valiosos;
- não implica a assunção, controlo ou criação de risco significativo.

4. A documentação referida no parágrafo 2 supra compreende:

- a identidade dos prestadores e beneficiários em **PAÍS** dos serviços de baixo valor acrescentado;
- as razões que justificam que cada categoria de serviços constitui serviços intra-grupo de baixo valor acrescentado nos termos da definição supra;
- o racional para a prestação de serviços no contexto do negócio do grupo;

- uma descrição dos benefícios, ou dos benefícios esperados, para a empresa de **PAÍS** de cada categoria de serviços;
- uma descrição das chaves de repartição seleccionadas e as razões que justificam que essas chaves de repartição produzem resultados que reflectem adequadamente os benefícios recebidos e a confirmação do mark-up aplicado;
- contratos ou acordos escritos para a prestação de serviços e quaisquer alterações a esses contratos. Tais contratos ou acordos escritos podiam ter a forma de um documento contemporâneo, identificando as entidades envolvidas, a natureza dos serviços e os termos e condições segundo os quais os serviços são prestados;
- documentação e cálculos demonstrando a determinação das despesas totais do grupo, e o mark-up aplicado, lista de todas as categorias e montantes dos custos relevantes, incluindo os custos de quaisquer serviços prestados unicamente a um membro do grupo;
- documentação e cálculos mostrando a aplicação das chaves de repartição indicadas

Art. 15. Porto Seguro para Transacções Internacionais Envolvendo Operações Rotineiras de Fabrico em [País]

1. Este artigo aplica-se quando:
 - a. O contribuinte é parte de uma ou mais transacções controladas que compensam o contribuinte por ‘actividades de fabrico qualificáveis’ que ele realiza em **PAÍS**; e
 - b. São cumpridas as condições das alíneas 5 e 6 deste Artigo;
2. Quando este artigo se aplica em relação a uma ou mais transacções controladas:
 - a. Não será feito nenhum ajustamento nos termos da **[Secção XX]** em relação a essas transacções controladas; e
 - b. Os requisitos previstos nos Regulamentos sobre Preços de Transferência não se aplicarão.
3. Um contribuinte realiza uma “actividade de fabrico qualificável” se:
 - a. Essa actividade consistir apenas em:
 - i. o desempenho de serviços de fabrico em nome de uma pessoa associada ou de um número de tais pessoas (“fabricação por encomenda”); ou
 - ii. a produção de produtos fabricados para venda exclusivamente a uma pessoa associada, ou a um número de tais pessoas (“fabricação por contrato”); e
 - b. o contribuinte não presta um serviço de fabricação a qualquer pessoa não associada nem vende bens fabricados a qualquer pessoa não associada; e
 - c. o contribuinte celebrou um acordo com a pessoa ou pessoas associadas, segundo o qual a pessoa ou pessoas associadas assumem os principais riscos empresariais associados com as actividades de fabrico do contribuinte e acorda compensar o contribuinte pelas suas actividades de fabrico em níveis consistentes com a alínea 5 deste Artigo; e
 - d. o contribuinte não se envolverá em funções de publicidade, vendas, marketing e distribuição, crédito e cobrança ou actividades de administração de garantias relativamente ao serviço de fabrico que desempenha ou de produtos que fabrica;
 - e. no caso de fabricação por contrato:
 - i. não retém o título dos bens acabados, depois de saírem da sua fábrica;
 - ii. não assume quaisquer despesas de transporte ou frete em relação a tais produtos acabados; e

- iii. não assume qualquer risco de prejuízo em relação a danos ou perdas de produtos acabados em trânsito; e
 - f. o contribuinte não participa em actividades de gestão, jurídicas, contabilísticas ou de gestão de pessoal para além daqueles que estão directamente relacionadas com o desempenho das suas actividades de fabrico; e
 - g. o contribuinte:
 - i. Não detém nem participa na propriedade
 - ii. Não tem direitos nem reivindicações razoáveis sobre a propriedade, ou uma participação na propriedade; ou
 - iii. Não partilha os custos de desenvolvimento;
 - iv. Não paga royalties pelo direito de explorar qualquer produto valioso, de processar ou comercializar bens intangíveis (por exemplo desenhos, patentes, fórmulas, marcas registadas, marcas comerciais), incluindo know-how valioso
4. Para efeitos da alínea 1(a) deste Artigo, as transacções que compensam um contribuinte por “actividades de fabrico qualificáveis” são:
- a. no caso de fabrico por contratos, a venda de produtos fabricados
 - b. no caso de fabrico por encomenda, as taxas de serviço recebidas pela actividade de fabrico qualificável
5. Condição 1 – A compensação recebida pelo contribuinte relativamente às transacções relacionadas com essa actividade (mas não por quaisquer outras transacções realizadas pelo contribuinte) não é inferior ao montante mínimo aplicável:
- a. Nos casos em que o contribuinte realiza uma actividade de fabrico qualificável que seja fabricação por contrato, o montante mínimo da compensação total decorrente da venda dos produtos referentes à “actividade de fabrico qualificável” é o custo total da actividade de fabrico qualificável, excluindo apenas a despesa líquida com juros, ganhos ou perdas cambiais e quaisquer despesas não recorrentes ou extraordinárias, mais um mark-up de XXX%.
 - b. Nos casos em que o contribuinte conduz uma actividade de fabrico qualificável que seja a fabricação por encomenda, o montante mínimo do rendimento líquido pelo serviço de fabricação desempenhado pelo contribuinte é o custo total da actividade de fabrico qualificável, excluindo apenas a despesa líquida com juros, ganhos ou perdas cambiais e quaisquer despesas não recorrentes ou extraordinárias, mais um mark-up de XXX%.
6. Condição 2- A documentação é conservada pelo contribuinte e apresentada à **Autoridade Fiscal** dentro de 45 dias, a contar do pedido escrito devidamente emitido pela Autoridade Fiscal. A documentação tem de incluir:
- a. Uma descrição das actividades do contribuinte e, em particular, documentar a consistência das actividades com as disposições do parágrafo 3 deste Artigo; e
 - b. Cálculos que demonstrem que as transacções que compensam um contribuinte pelas “actividades de fabrico qualificáveis” são consistentes com o parágrafo 5 deste Artigo.
7. Quando este artigo não se aplicar a transacções controladas, aplicar-se-ão as regras gerais descritas nesta Regulamentação.

A aplicação deste Artigo não prejudica a aplicação das obrigações de [País] no âmbito de um tratado internacional aplicável.

8. Os mark-ups especificados no parágrafo 6 deste Artigo podem ser revistos periodicamente pelo Ministério das Finanças, tomando em consideração o Artigo 3 deste Regulamento.

Apêndice 2 – Calendário proposto de transacções controladas

RENDIMENTO ANUAL DOS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA

MINUTA

[ADMINISTRAÇÃO FISCAL NACIONAL]

RENDIMENTO ANUAL DOS PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA

Este rendimento constitui parte do Formulário XXX e tem de ser preenchido por aqueles contribuintes com **transacções agregadas nos termos da [Secção XX]** que excedam **USDXXXXXX** durante o período fiscal pertinente. Na determinação do valor agregado das **transacções nos termos da [Secção XX]** para o período fiscal pertinente, saldos de empréstimos e operações de capital deverão ser incluídos e o rendimento e despesas não podem ser deduzidos.

1. Nome do contribuinte:.....

2. NIF:.....

3. Pessoa a contactar:.....

4. Descrever as principais actividades empresariais do contribuinte.

.....
.....
.....

5. Descrever as principais actividades empresariais da empresa-mãe em última análise e do seu grupo consolidado.

.....
.....
.....

6. Informações pormenorizadas das pessoas associadas com quem o contribuinte realizou transacções

Nome da pessoa associada	Natureza da relação	País de domicílio fiscal	País de incorporação (quando de aplicar)*	Descrição das transacções	Valor agregado das transacções**

* No caso de pessoa jurídica, o país ao abrigo de cujas leis foi constituída a pessoa jurídica

** Rendimento e despesas não podem ser deduzidos

7. Pormenores do desempenho do contribuinte [País] e do grupo consolidado da empresa-mãe em última análise (quando se aplicar).

	[País] Contribuinte	Sociedade Holding (Consolidado)
Activos totais		
Activos operacionais		
Passivos correntes		
Volume de negócios		
Lucro bruto		
Despesas totais		
Despesas de funcionamento		
Lucro operacional		

8. Pormenores de transacções controladas, que dão origem a rendimento tributável ou a despesas dedutíveis para efeitos fiscais:

Categoria/Item	Compras/ Despesas (ETB)	Vendas /Receita (ETB)	Ajustamentos aos preços de transferência (se existirem)	Percentagem (%) para a qual foi preparada documentação dos preços de transferência	Método do preço de transferência*
Propriedade Tangível					
Bens acabados					
Bens em transformação					
Matérias-primas					
Outra					
Rendas, Royalties e propriedade intangível					

Renda					
Royalties					
Taxas de licenças e de franchise					
Outra					
Serviços					
Gestão					
Administrativos					
Marketing					
Engenharia, técnicos, construção, etc.					
Investigação e desenvolvimento					
Formação					
Comissões					
Outro					
Financeiro					
Juros					
Taxas de garantia					
Pagamentos de locação					
Seguro					
Outro					
Outro					
Reembolso de despesas					
Despesas de emprego com funcionários expatriados					
outro (não incluídos noutras rubricas)					
Total					

* Favor seleccionar entre as opções seguintes:

CUP – método do preço não controlado comparável

TNMM – método da margem líquida transaccional

RPM – método do preço de revenda

PSM – método de distribuição dos lucros

CPLM – método do custo majorado

OTH – outro método

Nota – Quando for aplicável mais do que um método a uma categoria de transacção, é favor especificar o método de preço de transferência

.....
.....
.....

11. Transacções com pessoas associadas sem compensação monetária ou nula:

(a) Recebeu de uma pessoa associada ou forneceu-lhe, sem alguma compensação monetária, serviços, transferência de propriedade (tangível ou intangível), processos, direitos ou obrigações?

Sim []

Não []

(b) Forneceu algum tipo de serviços, transferência de propriedade (tangível ou intangível), processos, direitos ou obrigações a uma pessoa associada a título gratuito?

Sim []

Não []

12. Houve alguma alteração na estrutura da empresa durante o ano (alterações na estrutura da propriedade ou outra reestruturação da empresa)?

Sim []

Não []

Em caso afirmativo, é favor fornecer pormenores.

.....
.....
.....

Nome do funcionário autorizado.....

Designação:

Assinatura: Data :.....

PROJECTO DE POLÍTICA DE INVESTIMENTO E FISCAL DA CEDEAO: PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA

ENQUADRAMENTO DE LEGISLAÇÃO PARA COMBATER A DEDUTIBILIDADE EXCESSIVA DOS JUROS

Introdução

Esta nota tem por objectivo prestar orientações aos países da CEDEAO que pretendam introduzir ou actualizar regras para combater a transferência de activos por via de deduções excessivas de juros. A nota contém um ‘enquadramento’ para as regras visando:

- o combate à evasão fiscal reduzindo a dedutibilidade excessiva de juros (protecção da receita tributária);
- a consistência com padrões internacionalmente acordados (minimizar o risco de dupla tributação ou da dupla não-tributação);
- a facilidade de aplicação (reduzir os custos de execução da autoridade tributária);
- a clareza, transparência e previsibilidade da aplicação (ajudar os contribuintes a obedecerem às regras com um custo mínimo de cumprimento, assegurar que podem ser aplicadas de uma forma tão consistente e objectiva quanto possível, e reduzir o risco de corrupção).

Este ‘enquadramento legislativo’ contém as disposições básicas de uma lei para evitar a perda de receita tributária mediante uma dedutibilidade excessiva de juros. Baseiam-se na abordagem identificada pela iniciativa da OCDE/G20 BEPS (Acção 4)¹¹ como um exemplo de uma ‘metodologia fundamentada nas melhores práticas’. Existe alguma experiência deste tipo de abordagem em países da CEDEAO – as regras em vigor na Libéria e Serra Leoa adotaram esta metodologia, embora em ambos os casos haja variações no que toca à ‘abordagem baseada nas melhores práticas’.

Alguns países usam abordagens alternativas, que estão descritas resumidamente abaixo.

Os ‘enquadramentos legislativos’ abaixo não devem ser considerados, em nenhum país, como legislação finalizada. Eles fornecem uma estrutura possível e conteúdo para a legislação primária em matéria de combate à dedutibilidade excessiva de juros e, os países, que pretendam utilizá-los como orientação,

¹¹ <http://www.oecd.org/tax/limiting-base-erosion-involving-interest-deductions-and-other-financial-payments-action-4-2015-final-report-9789264241176-en.htm>

vão precisar de adaptar a sua redacção por forma a levar em consideração as exigências da sua própria política fiscal bem como as suas convenções estatutárias.

Abordagens alternativas

De referir que os países usam uma série de medidas alternativas para combater as deduções excessivas de juros por parte de empresas multinacionais.

Alguns países aplicam o simples princípio da plena concorrência. Nesta abordagem, a restrição imposta aos juros tem por referência o montante da dívida que um contribuinte teria de angariar de uma entidade financiadora terceira independente (como um banco). Esta abordagem é utilizada pelo Reino Unido e África do Sul. A aplicação desta regra exige uma avançada capacidade técnica, uma vez que o auditor precisa de se colocar na posição de um banco e analisar o montante que esse banco estaria disposto a emprestar à entidade, partindo do princípio de que se tratava de um empréstimo isolado (isto é, não fazendo parte de um grupo). Adicionalmente, a natureza subjectiva desta abordagem reduz a certeza desta aplicação na perspectiva dos contribuintes e aumenta o risco de aplicação inconsistente.

Outros países restringem o juro por referência a um nível de dívida determinado por um rácio, como por exemplo o rácio dívida/capital próprio. Uma abordagem deste tipo é menos subjectiva e, portanto, mais simples de implementar do que a que está descrita no parágrafo supra e é relativamente mais fácil para a administração fiscal obter informações sobre o nível de dívida e de capital de uma entidade (embora possa haver um problema no que toca à definição da dívida e do capital para estes fins). Por outro lado, um rácio tal como este pode não reflectir a realidade económica e está sujeito a manipulações pela variação do montante de capital de uma determinada entidade.

Acresce que algumas circunscrições suplementam as suas regras gerais sobre dedutibilidade de juros com “regras com objectivos bem definidos”. Essas regras aplicam-se a situações específicas que implicam o risco de perdas fiscais. Por exemplo, os países podem proibir uma dedução de juros se a receita de juros, nas mãos do credor, não estiver sujeita a impostos (Regras anti-híbridas).

Num documento informal da OCDE¹² poderá encontrar-se uma discussão útil das várias abordagens que estão à disposição dos países. Conforme referido acima, o “enquadramento legislativo” abaixo adopta a abordagem recomendada pela iniciativa OCDE/G20 BEPS.

Modelo das Regras de Dedutibilidade de Juros para os Países da CEDEAO

1. Ao computar o lucro sujeito a impostos de uma sociedade que faz parte de um grupo de empresas, o montante de juros que pode ser deduzido ao apurar esse lucro não excederá $Y\% \times \text{EBITDA}$.

¹² http://www.oecd.org/ctp/tax-global/5.%20thin_capitalization_background.pdf

[Redacção alternativa

1. Ao calcular o lucro sujeito a impostos de uma sociedade que integra um grupo de empresas, o montante de juros que pode ser deduzido quando se apura esse lucro não poderá ser superior a:

a) $Y\% \times \text{EBITDA}$, ou

b) *Rácio do juro líquido do grupo x EBITDA.*]

2. Para fins deste Artigo, EBITDA significa a soma de:

- a) a medida fiscal do lucro antes da despesa líquida com juros, e
- b) depreciação, e
- c) amortização.

3. Para efeitos deste Artigo, um grupo de empresas significa:

- a sociedade-mãe da empresa e todas as empresas que estejam integralmente consolidadas nas demonstrações financeiras consolidadas da empresa-mãe, ou
- quando a própria empresa é ela mesma a sociedade-mãe em última instância, todas as empresas que estejam inteiramente consolidadas nas demonstrações financeiras consolidadas da empresa, ou
- quando não estejam preparadas demonstrações financeiras consolidadas, quaisquer duas sociedades em que uma controla a outra, ou
- quando não estejam preparadas demonstrações financeiras consolidadas, todas as empresas que estejam sob o controlo comum de outra empresa, ou indivíduo, ou do grupo de indivíduos, incluindo membros da família desses indivíduos ou de uma parceria.

4. Este Artigo aplicar-se-á também em relação às despesas de juros incorridas relativamente a um empréstimo feito directa ou indirectamente a uma empresa por um accionista que seja um indivíduo, ou um sócio ou um membro da família desse indivíduo.

5. Para efeitos deste Artigo:

- a) juros líquidos significa a despesa com os juros *menos* o rendimento dos juros.
- b) Juro significa o juro pago sobre todas as formas de dívida, pagamentos economicamente equivalentes a juros, despesas incorridas relativamente à obtenção do financiamento e qualquer outro montante relativo ao financiamento que seria dedutível do lucro sujeito a tributação.
- c) juro líquido do grupo representa o total consolidado dos juros líquidos de terceiros do grupo de empresas a que a sociedade pertence.

6. *[Este artigo não se aplicará a uma empresa que seja membro de um grupo de sociedades composto unicamente por sociedades residentes em PAÍS OU*

Este artigo não se aplicará a uma empresa que seja membro de um grupo de sociedades composto exclusivamente por sociedades residentes em PAÍS e em que todas essas empresas estão sujeitas à tributação dos seus lucros à mesma taxa de imposto].

7. Nos casos em que o juro é pago directa ou indirectamente a uma empresa residente numa jurisdição de baixa tributação [conforme definida], aplicar-se-á o parágrafo 1 supra com base na premissa de que Y é xx%.
8. Este artigo não se aplicará a uma empresa se os juros líquidos totais incorridos pelos membros do grupo de sociedades que são residentes em PAÍS forem inferiores a CU XXX, a menos que esses juros líquidos totais sejam pagos directa ou indirectamente a uma empresa residente numa jurisdição fiscal de baixa tributação [conforme definida].
9. Os juros em relação aos quais foi negada uma dedução, ao abrigo deste Artigo, podem ser transportados até um máximo de x anos. Este parágrafo não se aplicará em relação ao juro não autorizado no âmbito do parágrafo 7 supra.