



NOTA TÉCNICA DO ATAF

As alterações que devem ser introduzidas às regras internacionais de tributação para responder aos desafios de ordem fiscal decorrentes da digitalização da economia

1. Introdução

1.1 Esta é a quarta Nota Técnica da série publicada pelo ATAF sobre o tema dos desafios em matéria tributária enfrentados por África devido à digitalização da economia. A terceira Nota Técnica CBT/TN/03/2019, subordinada ao tema “*Propostas do Quadro Inclusivo para responder aos desafios de ordem fiscal decorrentes da digitalização da economia*” [add link] forneceu uma perspectiva geral das propostas contidas na publicação, pelo Quadro Inclusivo da OCDE, intitulada “*Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*” e uma síntese dos debates tidos entre o ATAF e a OCDE sobre a obtenção de uma proposta de consenso que responda às necessidades dos países africanos ao incluir i) novas regras do nexo, ii) novas leis de atribuição de lucros, e iii) uma nova regra, a ser aplicada a nível internacional, para combater a erosão da base tributária.

1.2 O Comité Técnico sobre a Tributação Transfronteiriça (CBT) do ATAF reuniu-se nos dias 30 de Setembro e 1 de Outubro para discutir a fundo as actuais propostas do Quadro Inclusivo, identificar as questões essenciais de política para África, e formular as principais recomendações que o ATAF pretende apresentar ao Quadro Inclusivo a respeito das regras internacionais vigentes em matéria da tributação.

2. Novas regras do nexo

2.1 O CBT concordou que são necessárias novas regras de nexo¹ de modo a que uma jurisdição possa tributar uma entidade estrangeira sobre os lucros que gera nessa jurisdição, quer possua ou não uma presença física nessa jurisdição, desde que as vendas da entidade nessa jurisdição atinjam um limite pré-definido de vendas. Esse limite deve ter em consideração também o valor criado pelos utilizadores dos serviços digitais em negócios altamente digitalizados. **O CBT concluiu que o limite deve ser específico a**

cada país e deve ser ajustado à dimensão relativa da economia desse país, para assegurar que os países com economias de menor dimensão não sejam excluídos das novas regras do nexo.

2.2 Isto assegurará que as economias de menor dimensão recebem a sua parte equitativa dos direitos de tributação, enquanto jurisdições de mercado. Contribuirá também para reduzir o risco de dupla tributação que possa ocorrer se as jurisdições excluídas tributarem, de acordo com o princípio da plena concorrência, os lucros já atribuídos a uma outra jurisdição em conformidade com as novas regras de atribuição de lucros discutidas na secção 3 abaixo.

3. Novas leis de atribuição de lucros

3.1 O CBT discutiu a fundo as propostas contidas no Programa de Trabalho (PdT) no sentido de atribuir mais lucros às jurisdições de mercado. Conforme indicado na Nota Técnica CBT/TN/03/2019, o CBT apoia resolutamente o objectivo político de atribuir mais direitos de tributação às jurisdições de mercado.

3.2 **OCBT concluiu que uma abordagem baseada na distribuição, segundo a qual as novas regras de atribuição de lucros atribuíam um rendimento fixo mínimo garantido para efeitos tributários às actividades rotineiras de marketing e distribuição que ocorram numa jurisdição de mercado, deve ser um elemento da nova regra.** Isto permitirá ultrapassar muitos dos actuais litígios em matéria dos preços de transferência que se registam em África em relação ao nível apropriado de rendimentos de tais actividades de marketing e distribuição ao abrigo do princípio da plena concorrência. Uma regra de rendimento mínimo fixa reduzirá os litígios em matéria dos preços de transferência e dotaria os governos e os contribuintes com uma maior certeza quanto à arrecadação de impostos. Contudo, avista-se necessário formular uma definição clara do que constituiria actividades rotineiras de marketing e distribuição, para que esta regra seja eficaz na

¹ A Nota Técnica CBT/TN/01/19 contém uma explicação destas regras.

consecução dos referidos objectivos. **O CBT considera que a inclusão de uma regra de rendimento mínimo fixo para essas atividades nas novas regras de atribuição de lucros reveste-se de prioridade elevada para os países africanos.**

3.3 **O CBT também apoia resolutamente a proposta de desenvolver regras que atribuem às jurisdições de mercado uma parte dos lucros não rotineiros de uma MNE, para reflectir o valor criado no mercado que não é reconhecido nas actuais regras de atribuição de lucros.** O ponto de partida para o cálculo dos lucros não rotineiros deve ser o lucro do grupo de MNE, possivelmente determinado com base nas suas demonstrações financeiras consolidadas, tendo em conta as diferentes normas contabilísticas, conforme apropriado. O elemento de lucro não rotineiro do lucro global de uma MNE seria apurado ao atribuir uma estimativa de retorno de rotina às actividades do grupo ou à linha de negócios e o lucro remanescente seria considerado o lucro não rotineiro. O CBT concluiu que, para que esta regra garanta uma atribuição dos lucros e direitos de tributação mais equitativos às jurisdições de mercado, a estimativa do retorno de rotina deve ser fixada a um nível que reflecta, de forma justa, o valor das referidas funções de rotina. Se o cálculo atribuir um retorno excessivo a essas actividades de rotina, a integridade das novas regras de afectação de lucros será gravemente posta em causa.

3.4 Uma vez apurado o lucro não rotineiro, a abordagem unificada propõe o recurso a uma convenção simplificada para determinar a parte dos lucros não rotineiros que são atribuíveis à jurisdição de mercado e a parte atribuível a outros factores como aos factores intangíveis do negócio, o capital, o risco, etc. **O CBT concluiu que esta determinação deve atribuir uma proporção justa do retorno não rotineiro aos factores intangíveis do negócio pois, na opinião do CBT, as regras actuais relativas aos preços de transferência resultam**

frequentemente numa subvalorização substancial da contribuição da jurisdição de mercado para os lucros da MNE.

3.5 A etapa final da abordagem proposta passaria por repartir a parte relevante do lucro considerado não rotineiro entre as jurisdições de mercado. Esta repartição teria de assentar em chaves de repartição convencionadas, aplicando variáveis como vendas e, no caso de algumas empresas altamente digitalizadas, a participação pelos utilizadores. O CBT notou que a ponderação das chaves de afectação deveria ser objecto de reflexão cuidadosa.

4. Proposta anti erosão da base tributária global (GloBE)

4.1 A Nota Técnica CBT/TN/03/2019 do ATAF contém uma síntese dos elementos-chave da proposta de regra GloBE. Em termos gerais, a fundamentação política para a proposta GloBE é a de garantir que todos os rendimentos de uma MNE sejam tributados a, pelo menos, uma taxa mínima efectiva de imposto. As novas regras visam atingir esse objectivo através da alteração das leis nacionais e convenções fiscais para dotar as jurisdições com o direito de tributar os rendimentos de uma entidade que seja residente para efeitos tributários numa outra jurisdição se esses rendimentos tivessem sido tributados na jurisdição residente a uma taxa efectiva inferior à taxa mínima.

4.2 Conforme referido na Nota Técnica CBT/TN/03/2019, estas alterações seriam alcançadas pela aplicação de duas regras inter-relacionadas:

i. **uma regra de inclusão de rendimentos** que preveja a tributação dos rendimentos de uma sucursal ou entidade controlada, se esses rendimentos tivessem sido tributados a uma taxa efectiva inferior à taxa mínima; e

ii. **uma regra de tributação dos pagamentos passíveis de erodir a base tributária** que incluiria dois elementos: uma regra de pagamentos subtributados que não permitiria uma dedução ou impusesse um imposto

baseado na fonte da receita (a saber, a retenção na fonte) relativamente a um pagamento a uma parte relacionada, se esse pagamento não tivesse sido tributado a uma taxa mínima; e uma regra de sujeição a impostos nas convenções tributárias prevendo certos benefícios fiscais se o elemento de receita tivesse sido tributado a uma taxa mínima.

Estas regras incluirão uma regra de coordenação ou de ordenamento para evitar o risco da dupla tributação.

4.3 O CBT discutiu a proposta que os direitos de tributação, tanto ao abrigo da regra de inclusão de rendimentos como da regra de tributação dos pagamentos passíveis de erodir a base tributária, limitar-se-iam a uma majoração da taxa efectiva mínima. **O CBT concluiu que a eficácia da regra GloBE em travar a transferência artificial do lucro através de pagamentos excessivos de erosão da base tributária por contribuintes africanos a entidades relacionadas em jurisdições com baixos impostos, a taxa mínima efectiva de imposto deve ser fixada a um nível suficientemente alto para desincentivar a transferência de lucros.** As taxas de imposto sobre os rendimentos das pessoas colectivas variam de um país para outro, mas muitos países africanos aplicam taxas entre 28% e 35%. Se a taxa mínima efectiva for substancialmente inferior a estas taxas, é improvável que se verifique uma alteração do comportamento dos contribuintes em relação à transferência dos lucros.

4.4 Conforme referido na Nota Técnica CBT/TN/03/2019 as propostas da regra GloBE incluem diferentes opções de combinação². Conforme referido nessa Nota Técnica, o CBT defende a opinião que não devem ser permitidas quaisquer combinações ou que estas devem ser reduzidas para diminuir as oportunidades de planificação

² 'Combinação' refere-se à capacidade dos contribuintes para misturar rendimentos sujeitos a taxas elevadas de impostos e rendimentos sujeitos a taxas baixas de impostos para aplicar uma taxa mista de imposto sobre os rendimentos que é superior à taxa mínima.

fiscal. **O CBT concluiu que quanto maior o nível de combinação permitido ao abrigo da regra GloBE, quanto maior a justificação por uma taxa superior de imposto mínimo efectivo para reduzir a possibilidade de planificação tributária.**

4.5 O CBT debruçou-se sobre a questão da ordem das regras de Inclusão de Rendimentos e de Tributação dos Pagamentos que reduzem a base tributária. **O CBT concluiu que a Regra de Sujeição à Tributação deve ser aplicada, em primeiro plano, através de alterações das leis nacionais e convenções fiscais, pois seria mais simples de implementar através dos mecanismos de retenção na fonte eficazes já existentes. Contribuiria, igualmente, para superar o actual desequilíbrio na atribuição de direitos de tributação às jurisdições de residência e de origem, pois irá dotar a jurisdição de origem com o direito de tributação dos pagamentos efectuados a partir dessa jurisdição que tenham sido tributados na jurisdição de destino a uma taxa inferior à taxa efectiva mínima.**

5. Desenvolvimento de uma posição africana a respeito das novas regras internacionais em matéria de tributação

5.1 Conforme referido na Nota Técnica CBT/TN/03/2019, o ATAF continuará a participar de forma proactiva tanto no trabalho do Quadro Inclusivo como das Nações Unidas, visando o desenvolvimento de novas regras tributárias internacionais para enfrentar os desafios da digitalização da economia.

5.2 **As questões prioritárias para os países africanos, acima identificadas, necessitam de ser abordadas a fim de corrigir o actual desequilíbrio na atribuição dos direitos de tributação e combater a transferência artificial dos lucros para impedir os fluxos financeiros ilícitos em África.**