



O planeamento fiscal agressivo: o caso Irlandês

José Carlos Cardoso de Serra e Moura

Dissertação de Mestrado

Mestrado em contabilidade e Finanças

Versão final (Esta versão contém as críticas e sugestões dos elementos do júri)

Porto – 2018

**INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE E ADMINISTRAÇÃO DO PORTO
INSTITUTO POLITÉCNICO DO PORTO**



O planeamento fiscal agressivo: o caso Irlandês

José Carlos Cardoso de Serra e Moura

Dissertação de Mestrado apresentado ao Instituto de Contabilidade e Administração do Porto para a obtenção do grau de Mestre em Contabilidade e Finanças sob orientação do Doutor José de Campos Amorim e coorientada pela Mestre Gabriela Pinheiro.

Porto – 2018

**INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE E ADMINISTRAÇÃO DO PORTO
INSTITUTO POLITÉCNICO DO PORTO**

Resumo:

Com o objetivo de aumentar a sua riqueza e de prosperar em termos económicos, os países de uma forma global têm tentado encontrar ferramentas que lhes permitam obter uma vantagem competitiva sobre outros países.

Algumas das ferramentas utilizadas por estes países passam sobretudo por estratégias que visam atrair grandes grupos multinacionais oferecendo-lhes um regime fiscal favorável e estável, uma vez que no sentido inverso, estes grupos procuram também aumentar a sua competitividade utilizando regimes fiscais que lhes permitam maximizar os seus lucros.

No entanto, para que um país beneficie, outro certamente sairá prejudicado uma vez que deixa de contar com a receita proveniente de impostos que passam a ser pagos ou retidos num outro país.

Existem autores que defendem a atualização da definição de paraíso fiscal como uma das formas de combate ao planeamento fiscal agressivo devido à grande permeabilidade de algumas legislações fiscais, por forma a diminuir a perda de receitas de um determinado país causada por benefícios fiscais excessivos concedidos pelos países considerados como paraísos fiscais.

Os legisladores da UE e da OCDE têm tentado legislar da melhor forma os regimes fiscais existentes pelos países ao seu abrigo através do projeto BEPS e da ATAD, estabelecendo normas e regras de melhores práticas por forma a diminuir as lacunas existentes entre as legislações dos diversos países e por forma a corrigir legislações fiscais que possam conter isenções ou benefícios fiscais considerados excessivos.

Desta forma, a presente dissertação visa sobretudo analisar o regime fiscal Irlandês, descrito na literatura existente como um dos grandes contribuintes para a existência destes esquemas, identificando pontos chave que permitem que os Grupos Multinacionais consigam um planeamento fiscal agressivo.

Palavras Chave: planeamento fiscal agressivo, paraíso fiscal, BEPS, ATAD, Irlanda

Abstract:

In order to increase their wealth and thrive economically, countries globally have been trying to find tools to gain a competitive advantage over other countries.

Some of the tools used by these countries are mainly strategies aimed at attracting large multinational groups by offering a favorable and stable tax regime to these groups which in the opposite direction, also seek to increase their competitiveness by seeking tax systems that allows them to maximize their profits.

However, for one country to benefit, another will certainly be harmed since it no longer has the revenue from taxes that are paid in other countries with a more attractive tax regime.

Some authors call for updating the definition of tax haven as one of the ways to combat aggressive tax planning due to the great permeability of some existent tax laws in order to reduce the loss of income of a given country caused by tax benefits granted by another tax system.

EU and OECD lawmakers have tried to better legislate the existing tax regimes in the countries under the BEPS and ATAD action plans by establishing standards and rules of best practice in order to close the gaps between the legislations of the various countries and in order to correct tax laws that may contain exemptions or tax benefits considered excessive.

In this way, the present dissertation aims to analyze the Irish tax regime, as one of the regimes that in the existing literature has been described as one of the great contributors to the existence of these schemes, identifying the key points that allows the possibility of the aggressive tax planning by the Multinational Groups.

Keywords: aggressive tax planning, tax haven, BEPS, ATAD, Ireland.

Agradecimentos

De saudar primeiramente todo o instituto, docentes e não docentes pela oportunidade criada para que eu, aluno do ISCAP pudesse adquirir todo o conhecimento necessário à realização de toda a minha formação e da presente dissertação.

Gostaria de deixar um especial obrigado ao docente e orientador José de Campos Amorim e à docente e Mestre Gabriela Pinheiro por se terem disponibilizado a orientar a presente dissertação.

Aos meus pais, Cândida Moura e Carlos Moura que, no limite das suas possibilidades sempre estiveram presentes nos momentos cruciais não só durante a realização da presente dissertação, mas também durante toda a minha vida académica.

Ao meu Irmão pelas palavras amigas, pelo conforto e motivação.

E a Lou Laugier, que na sua pessoa foi capaz de me motivar incondicionalmente e que sem duvida tornou este percurso mais fácil de concluir.

Lista de Abreviaturas:

ATAD	<i>Anti Tax Avoidance Directive</i>
BEPS	<i>Base Erosion Profit Shifting</i>
CAIA	<i>Capital Allowances for Intangible Assets</i>
CbC	<i>Country by Country</i>
CCCTB	<i>Common Consolidated Corporate Tax Base</i>
CE	Comissão Europeia
CFC	<i>Controlled Foreign Corporation</i>
EBITDA	<i>Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization</i>
EUA	Estados Unidos da América
GAAR	<i>General Anti Avoidance Rules</i>
IRC	Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico
OFC	<i>Offshore Center</i>
PI	Propriedade Intelectual
PIB	Produto Interno Bruto
SAAR	<i>Specific Anti Avoidance Rules</i>
UE	União Europeia
USD	<i>United States Dollar</i>

Índice Geral

Capítulo I	Introdução.....	1
1.1	Enquadramento do tema	2
1.2	Motivações e Objetivos da Dissertação	2
1.3	Metodologia e Técnicas de Estudo	3
1.4	Estrutura da Dissertação	4
Capítulo II	Paraísos Fiscais: O que são e quais as suas implicações na economia mundial?	6
2.1	Introdução	7
2.2	Definição de Paraíso Fiscal.....	7
2.3	As implicações da utilização dos Paraísos Fiscais na Economia Mundial	9
2.4	Paraísos fiscais: A Irlanda	10
Capítulo III	O planeamento fiscal	13
3.1	Introdução	14
3.2	Breves Definições de Planeamento Fiscal e tipos de Planeamento Fiscal	15
3.3	O planeamento fiscal na OCDE: O plano BEPS	16
3.4	A UE e o combate ao planeamento fiscal agressivo	20
3.4.1	Outros projetos contra o Planeamento fiscal agressivo desenvolvidos pela UE: o CCCTB	23
3.5	Conclusão.....	24
Capítulo IV	A economia Irlandesa e os pontos chave do seu sistema tributário.....	26
4.1	Enquadramento	27
4.2	A Economia Irlandesa.....	28
4.3	Os principais pontos do Sistema Tributário Irlandês.....	31
4.3.1	Estatuto de Residente na Irlanda.	32

4.3.2	Depreciações e Amortizações de Ativos Intangíveis (<i>Capital Allowances</i>)	34
4.3.3	Incentivos fiscais para a Investigação e desenvolvimento:	34
4.3.4	Pagamentos de Royalties relativos a utilização de Propriedade Intelectual	35
4.3.5	“ <i>Knowledge Development Box</i> ” introduzida no <i>Finance Act 2015</i>	35
4.3.6	“ <i>The Grandfathering Rule</i> ”	35
4.4	Alteração ao Regime de Tributação Irlandês: as medidas introduzidas pelo BEPS e pela ATAD.	36
4.5	Conclusão.....	40
CAPITULO V Modelos que permitem a evasão fiscal utilizando o sistema tributário Irlandês e sua avaliação		41
5.1	Introdução	42
5.2	Os modelos utilizados	42
5.2.1	Modelo 1: “ <i>Double Irish with a Dutch Sandwich</i> ”	43
5.2.2	Modelo 2: “ <i>Green Jersey</i> ” utilizado pela <i>Apple</i>	46
5.2.3	Modelo 3: <i>Single Malt</i> , utilizado pela empresa <i>Zeltiq</i>	49
5.2	Identificação dos principais pontos vulneráveis do sistema fiscal Irlandês.....	51
5.2.1	Especificações do estudo realizado pela Comissão Europeia	52
5.3	Atribuição de Indicadores aplicáveis à Irlanda em cada Modelo.....	57
5.3.1	Descrição do Procedimento a aplicar	57
5.3.2	Modelo 1: “ <i>Double Irish With a Dutch Sandwich</i> ”	58
5.3.3	Modelo 2: “ <i>Green Jersey</i> ” utilizado pela <i>Apple</i>	59
5.3.4	Modelo 3: “ <i>Single Malt</i> ”, utilizado pela empresa <i>Zeltiq</i>	60
5.4	Validação do estudo: Indicadores comuns que indicam os pontos explorados pelas multinacionais na Economia Irlandesa	60
CAPÍTULO VI Conclusões Finais.....		64

6.1 Principais Conclusões.....	65
6.2 Dificuldades e limitações do estudo	66
6.3 Contribuições do presente Estudo.....	66
Referências Bibliográficas.....	68

Índice de Figuras

Figura 1: Taxas de crescimento das importações, exportações e PIB da Irlanda e da OCDE (2001-2016)	28
Figura 2 Média das importações e exportações da Irlanda face à mediana da OCDE (2001-2014)	29
Figura 3: principais parceiros de importação e exportação da Irlanda	29
Figura 4: Percentagem do Valor Acrescentado das Exportações correspondente à prestação serviços face ao Valor Acrescentado total doméstico dos países da OCDE em 2014	30
Figura 5: Estrutura “ <i>Double Irish with a Dutch Sandwich</i> ”	43
Figura 6: Estrutura “ <i>Green Jersey</i> ”	46
Figura 7: Estrutura “ <i>Single Malt</i> ”	49

Índice de Tabelas

Tabela 1: Principais destinos do investimento das Multinacionais Norte Americanas, TOP 15, (valores em milhões de USD).....	30
Tabela 2: Resumo das medidas aplicadas na Irlanda por força da OCDE e ATAD, data de aplicação e categoria da OCDE.....	37
Tabela 3: Resumo dos indicadores do estudo “ <i>Study on Structures of Agressive Tax Planning and Indicators</i> ”.....	53
Tabela 4: Resumo dos indicadores atribuíveis aos modelos em análise	61

Capítulo I Introdução

Capítulo I Introdução

1.1 Enquadramento do tema

O sistema tributário, tal como o conhecemos foi desenvolvido com base do modelo económico dos anos de 1920. Numa altura em que os bens transacionados eram físicos, observáveis e quantificáveis e em que as suas transações aconteciam em mercados sobretudo locais. Atualmente, encontramos um mercado cada vez mais global com economias cada vez mais abertas. Torna-se assim cada vez mais difícil combater as medidas de evasão das bases tributáveis através de operações transfronteiriças que utilizam as incongruências existentes entre os diversos sistemas tributários.¹

As atuais diferenças entre os sistemas tributários existentes levaram a que os Grupos Multinacionais explorassem as diferenças de legislação em busca de uma diminuição das suas bases tributáveis e por sua vez de uma diminuição das taxas de imposto efetivas aplicáveis aos seus rendimentos.

Na luta por diminuir estas diferenças entre sistemas tributários encontra-se a OCDE com os planos BEPS, sigla para a designação em inglês *Base erosion and profit shifting*.

A união Europeia não tardou em responder aos apelos da OCDE e prontamente lançou uma diretiva aplicando parte das medidas descritas no plano BEPS. A diretiva é denominada de ATAD, sigla para *Anti Tax Avoidance Directive*.

Um dos países mais destacados na literatura e mais visado pelas medidas da OCDE e ATAD encontra-se a Irlanda, cujo um dos elementos chave da sua economia é o investimento direto do estrangeiro proveniente sobretudo de grandes multinacionais norte americanas.

1.2 Motivações e Objetivos da Dissertação

Durante a análise e pesquisa efetuada, foi possível verificar que muito se tem feito e que muito se encontra por fazer relativamente às medidas anti BEPS.

¹ OECD (2015), *Explanatory Statement, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD*.<http://www.oecd.org/ctp/beps-explanatory-statement-2015.pdf>

Fruto das estratégias de planeamento fiscal agressivo levadas a cabo pelos grupos multinacionais, muitos foram os legisladores que tentaram regulamentar e definir estratégias por forma a diminuir o impacto das estruturas de planeamento fiscal agressivo, tornando as economias e os regimes fiscais mais eficientes no combate a estas práticas.

Assim, e de entre as economias visadas relativamente à sua permeabilidade face às estruturas de planeamento fiscal agressivo, a Irlanda relevou-se como um dos países destaque por nela residirem grandes multinacionais Norte Americanas, por ter uma política económica e fiscal altamente voltada para o investimento direto do estrangeiro e por conceder benefícios e medidas fiscais que por vezes são consideradas como excessivos.

Desta forma, o objetivo da presente dissertação é de explorar a economia Irlandesa e as estruturas de planeamento fiscal agressivo que se têm implementado utilizando o regime fiscal Irlandês.

1.3 Metodologia e Técnicas de Estudo

A metodologia utilizada terá sobretudo uma abordagem qualitativa. Atualmente é apenas possível identificar as estruturas de forma qualitativa, não havendo valores fidedignos que nos possam permitir efetuar uma abordagem quantitativa pelo simples facto de que os Grupos Multinacionais e os Países que permitem a utilização de Ferramentas BEPS tendem a ocultar qualquer informação que permita quantificar o impacto real destas estruturas.

Desta forma recorreu-se ao estudo realizado pela Comissão Europeia em 2015, *“Study on structures of aggressive tax planning and indicators”* que permite qualificar quais os pontos permissivos de uma determinada legislação que permitem a implementação de uma ferramenta BEPS.

Pretende-se assim, caracterizar as estruturas atualmente utilizadas pelos Grupos Multinacionais que exploram o regime fiscal Irlandês por forma a reduzir as suas taxas efetivas de tributação e mais tarde caracterizar a permeabilidade da legislação Irlandesa que permite a utilização destes esquemas.

Considera-se que pela ausência de informação quantitativa este estudo tentará explorar toda a informação qualitativa possível que permita retirar conclusões válidas.

1.4 Estrutura da Dissertação

Assim e por se considerar que esta era a melhor distribuição de conteúdos, a presente dissertação divide-se em 6 capítulos gerais, sendo que o conteúdo de cada capítulo é o seguinte:

O Capítulo I, tem como principal objetivo introduzir o tema ao leitor, definindo a linha de trabalhos e os principais objetivos e motivações.

O capítulo II, foca-se sobretudo na exploração da definição de paraísos fiscais. É habitual falar-se de paraísos fiscais sem se definir o que efetivamente significam. À luz dos relatórios da OCDE e de estudos mais recentes é possível definir o que é um paraíso fiscal e compreender como funcionam e o seu impacto na Economia Mundial.

No Capítulo III, apresentam-se breves definições e caracterizações de Planeamento fiscal. Além da definição, o capítulo tem como objetivo central explicar mais sobre o que é o planeamento fiscal e identificar que estratégias existem para o combater ao nível da OCDE e da UE.

Por forma a introduzir as estruturas de planeamento fiscal existentes e que utilizam o regime fiscal Irlandês é necessário identificar alguns pontos chave tanto do sistema tributário bem como da Economia Irlandesa. Pontos estes que têm chamado à atenção tanto da OCDE, da UE bem como de outras estruturas internacionais que verificam que o investimento direto do estrangeiro tem um grande contributo para o produto interno bruto da Irlanda, demonstrando que a Irlanda é altamente dependente do Investimento Direto do Estrangeiro.

Para tal, a Irlanda tem de criar condições que continuem a atrair e fixar o investimento já existente na Irlanda bem como respeitar as medidas introduzidas pela ATAD e pelo plano BEPS. Este capítulo IV funciona assim como ponto de ligação entre o estudo feito e a Economia e sistema tributário Irlandês.

O Capítulo V visa sobretudo identificar 3 das estruturas implementadas na Irlanda e utilizadas na atualidade, caracterizando os benefícios obtidos pela utilização dessas estruturas. São definidos também os Indicadores que permitirão caracterizar os pontos destas estruturas que permitem de forma direta ou indireta que exista uma diminuição das taxas efetivas de imposto, funcionando como ferramenta BEPS. Apresentam-se ainda as conclusões diretas do Estudo, resumizando os indicadores atribuídos.

Para finalizar a presente dissertação, o Capítulo VI deverá introduzir as principais conclusões obtidas na presente dissertação, juntando num só capítulo todas as ideias chave e conclusões que se considerem importantes.

**Capítulo II Paraísos Fiscais: O que são e quais as suas implicações
na economia mundial?**

Capítulo II Paraísos Fiscais: O que são e quais as suas implicações na economia mundial?

2.1 Introdução

Os paraísos fiscais têm tido um importante papel na economia mundial. Neste capítulo pretende-se sobretudo explicar qual o seu impacto na economia global e quais os fatores que potenciam a sua utilização.

Este capítulo reveste-se de especial importância uma vez que a Irlanda é muitas vezes referida como um paraíso fiscal para a Propriedade Intelectual, permitindo isentar de tributação rendimentos provenientes de ativos Intangíveis.

Esta análise visa assim caracterizar e definir os paraísos fiscais com base no entendimento de diversos autores.

2.2 Definição de Paraíso Fiscal

Apesar de os paraísos fiscais terem despoletado um interesse global por parte das autoridades tributárias e da população em geral, não existe ainda uma definição sobre o que este termo significa.

Este termo, segundo Dharmapala & Hines (2006), é assim aplicado a países ou regiões que oferecem regimes fiscais atrativos para os investidores estrangeiros. Estas regiões ou países apresentam baixas ou nenhuma taxa de imposto.

Outro fator que caracteriza os paraísos fiscais, distinguindo-os das demais regiões é o elevado sigilo bancário. Segundo Dharmapala & Hines (2006), existem outros fatores comuns aos paraísos fiscais, a saber:

- 1) as regiões tendem a ser ilhas ou pequenas regiões;
- 2) estas ilhas ou regiões tendem a ser mais ricas do que as regiões e ou ilhas circundantes que não sejam paraísos fiscais;
- 3) por norma são regiões com uma grande abertura económica, com uma grande proximidade com países exportadores de capital;

4) apresentam pequenas populações e as mesmas costumam viver junto da costa; apresentam infraestruturas de comunicação sofisticadas com base no número de linhas telefônicas per capita que tende a ser superior aos países não considerados como paraísos fiscais.

Para a OCDE, não existe uma definição clara daquilo que são paraísos fiscais. Inicialmente foram apontados quatro fatores para a identificação de um paraíso fiscal com base no reporte feito pela OCDE.

Os quatro fatores são (Cumulativamente):

- 1) a inexistência de qualquer tipo de imposto ou da existência de impostos nominais baixos;
- 2) existência de leis ou de práticas administrativas que pretendam evitar a troca de informação relevante entre países acerca de um cidadão que usufrua de benefícios fiscais.
- 3) falta de transparência
- 4) falta de atividade substancial;

Portanto entendia a OCDE que não ter qualquer taxa de imposto nominal não é fator suficiente para que se caracterize uma determinada região como paraíso fiscal. No entanto estes fatores, não se verificando cumulativamente, podem ser características de um regime fiscal preferencial prejudicial²(OCDE, 1998).

No presente, os paraísos fiscais têm atraído muita atenção dos legisladores fiscais. A imagem que existe de paraíso fiscal é atualmente distorcida. Os paraísos fiscais apresentam atualmente estruturas políticas e legais mais desenvolvidas do que grande parte das regiões mundiais, tendo também um menor nível de corrupção (Dharmapala, 2008).

No plano de Ação levado a cabo pela OCDE em 2013, é possível ler-se que apesar de a globalização ter beneficiado as economias domésticas e de este não ser um fator recente, o movimento livre de mão de obra e capitais, a deslocação de grande parte dos sectores industriais de produção de países que apresentavam elevados custos de produção para países que ofereciam custos de produção inferiores, a remoção das barreiras que existiam às transações globais (alfândegas), os desenvolvimentos tecnológicos e comunicacionais, a proteção da propriedade

² Segundo relatório OCDE (OCDE, 1998), um regime fiscal preferencial apresenta características como ausência de taxas de imposto efetivas, Regimes de “*Ring Fencing*”, falta de transparência e falta de troca de informação.

intelectual, a importância da gestão de risco e do desenvolvimento tiveram uma grande importância no desenvolvimento das economias além fronteiras.³

Existem assim países que se assumem como paraísos fiscais clássicos não aplicando qualquer tipo de taxa de imposto aos grupos de sociedades que lá se estabeleçam.

Outros países são considerados paraísos fiscais por permitirem que se obtenha um nível de deduções e isenções sobre os rendimentos tributáveis, de tal forma que as taxas de imposto aplicadas sobre estes grupos são quase nulas, ainda que as taxas nominais de imposto dos regimes fiscais sejam relativamente superiores face aos paraísos fiscais clássicos.

No relatório da Oxfam por exemplo, são apontadas a Holanda e a Irlanda como um dos top 15 paraísos fiscais para os Grupos Multinacionais, uma vez que têm nas sua legislação largos incentivos à diminuição das bases tributáveis e evidências de que estes países são alguns dos principais responsáveis pela evasão de lucros (Oxfam, 2016).

De facto, existem autores que separam países com regimes preferenciais de paraísos fiscais. A diferença está, nas estruturas financeiras, na legislação e na taxa de imposto nominal.

Os regimes fiscais preferenciais, são regimes que têm altas taxas de imposto, mas que permitem que determinadas formas de negócio possam estar sujeitas a taxas imposto de zero ou muito próximas de zero. Isto acontece sobretudo em países que têm um extenso leque de convenções, isenções fiscais para rendimentos provenientes do estrangeiro e regras sobre preços de transferência desajustadas permitindo assim a evasão fiscal e erosão da base tributável (Rohatgi, 2005).

2.3 As implicações da utilização dos Paraísos Fiscais na Economia Mundial

A distorção dos fluxos financeiros e do investimento real, coloca dúvidas acerca da integridade e justiça das estruturas fiscais, desencorajamento a lealdade e compromisso entre os sujeitos passivos e as estruturas fiscais. provocando desequilíbrios e desconfiança dos sujeitos passivos uma vez que os impostos a pagar são mais altos devido aumento dos custos administrativos e

³ Ver OECD (2013), *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing.

aumentos da carga tributária em impostos menos móveis como são os impostos sobre o trabalho, o consumo e imóveis.

Alguns autores denominaram o fenómeno de diminuição das taxas de imposto efetivas sobre os Grupos Multinacionais como “*Race to the Bottom*”. Este fenómeno teve o seu começo em 1980, tendo permitido que a taxa de imposto sobre estes grupos tenha caído de uma média mundial de 40% para 25% em menos de 35 anos (Eurodad, 2017)

A exploração das regras de transferência e a utilização de Royalties são alguns dos principais métodos para diminuição das taxas efetivas de imposto (Heckemeyer & Overesch, 2013).

Alguns dos fatores importantes explorados pelos paraísos fiscais são o sigilo de informações relevantes e que levam mais tarde a assimetria das informações financeiras. Os paraísos fiscais atraem sobretudo os rendimentos de capitais dos Grupos Multinacionais (Ministry of Foreign Affairs, 2009).

Desta forma os paraísos fiscais são responsáveis pela distribuição desigual das receitas fiscais entre os estados, sendo que este problema afeta sobretudo países em desenvolvimento que necessitam destas receitas para desenvolverem e expandirem as suas economias e que não têm informação suficiente para regular esta problemática (Ministry of Foreign Affairs, 2009).

2.4 Paraísos fiscais: A Irlanda

Em 2000, após estabelecer os critérios que identificam uma região como paraíso fiscal, a OCDE publicou a lista de países que satisfaziam os critérios de paraíso fiscal.⁴ Desta lista nunca constou a Irlanda. Das listas da União Europeia também não consta o território Irlandês⁵.

No entanto, fruto de investigações mais recentes, a literatura tende a apontar a Irlanda como um paraíso fiscal condutor, ou seja, que através de benefícios e isenções fiscais aplicáveis, por vezes as taxas de imposto efetivas são quase nulas, conseguindo-se assim atrair uma grande quantidade de investimento direto do estrangeiro indicador considerado relevante para a determinação de países que poderão ser considerados com paraísos fiscais. (Jones & Temouri, 2016).

⁴ Ver <https://www.oecd.org/ctp/harmful/42469606.pdf>, pág. 12

⁵ Ver <http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-15429-2017-INIT/en/pdf>

Apesar de todos os esforços realizados existem diversos organismos que incluem alguns dos estados-membros da UE na sua Lista de paraísos fiscais.

Por exemplo, num relatório emitido pela Oxfam em novembro de 2017, baseando-se nos critérios da OCDE, existem 35 países que deveriam constar nas listas negras da UE juntamente com 4 jurisdições Europeias caso fosse efetuado um novo rastreio a esta data. Os países Europeus incluídos seriam: Irlanda, Luxemburgo, Malta e Holanda.

Neste relatório, a Irlanda volta a ser visada como sendo um país “condutor”, por ser um intermediário essencial utilizados pelos Grupos Multinacionais por forma a diminuïrem as suas taxas de imposto efetivas (Chardonnet & Langerock, 2017).

Tobin & Walsh (2013), membros do departamento das finanças da Irlanda em 2013, explicaram que apesar da baixa taxa de imposto e de ser um país com elevados fluxos de Investimento direto do estrangeiro, a Irlanda não é um paraíso fiscal uma vez que apesar de não haver um critério claro para a classificação de paraíso fiscal, a Irlanda segue à risca todos os acordos e regulamentos emitidos pela OCDE no que aos preços de transferência diz respeito. Critérios e regulamentos que dizem, serem seguidos por todas as empresas sediadas na Irlanda.

Garcia-Bernardo, Fichtner, Takes & Heemskerk (2017), identificaram no seu estudo dois tipos de *Offshores*. Existem países que são sobretudo condutores dos rendimentos obtidos, não aplicando qualquer taxa de imposto sobre estes durante a sua transferência (*Conduit-OFC*), caso da Holanda, Irlanda, Reino Unido e Singapura e existem países que são considerados como os destinos finais destes rendimentos (*Sink-OFC*) como é o caso de Hong Kong, Guernsey e Bermudas.

Cada um dos países responsável pela condução destes rendimentos é especializado num determinado sector industrial e numa área geográfica específica.

De acordo com Cobham & Janský (2017), considera-se que o facto de não haver um critério globalmente aceite e atual de paraíso fiscal o combate a este tipo de regimes fiscais torna-se muito difícil. Por exemplo, a Irlanda e a Holanda, apresentam regimes fiscais com elevados níveis de transparência, no entanto as taxas de imposto efetivas aplicadas aos Grupos Multinacionais encontram-se bem abaixo das taxas de nominais presentes na legislação Holandesa e Irlandesa, acentuando assim a necessidade de se definir novos critérios que englobem estes tipos de regimes.

2.5 Conclusão

Ainda que não exista uma definição concreta e objetiva de planeamento fiscal globalmente aceite, existem diversos critérios que são internacionalmente reconhecidos como fatores que indicam estarmos perante um paraíso fiscal. A existência de Estados que apresentam altos níveis de transparência e que apresentam regras que são concordantes com as diretivas da OCDE e da UE mas que, ainda assim, permitem a obtenção de taxas de imposto efetivas próximas de zero aos Grupos Económicos que são residentes fiscais nestas regiões. Torna-se assim evidente que é cada vez mais necessário tipificar e enquadrar na atual economia quais os conjuntos de fatores relevantes que permitem identificar um paraíso fiscal.

Desta forma conclui-se que ainda não seja possível definir um país como paraíso fiscal segundo as diretivas da OCDE, é possível encontrar países que oferecem regimes altamente vantajosos face aos demais regimes fiscais e que poderão aparecer nas listas de paraísos fiscais caso exista uma atualização dos critérios existentes. Estes países podem ser considerados como paraísos fiscais para determinadas atividades de negócio uma vez que existem muitos países que implementam medidas que permitem a obtenção de taxas de imposto muito próximas de zero fruto das deduções e isenções específicas obtidas.

Dependendo da natureza e extensão dos benefícios providenciados por qualquer regime fiscal e na falta de uma definição clara do que é um paraíso fiscal, qualquer regime fiscal pode ser considerado como um paraíso fiscal até a um certo nível (Sinha & Srivastava, sem data).

Capítulo III O planeamento fiscal

CAPÍTULO III O planeamento fiscal

3.1 Introdução

O sistema tributário internacional, e por consequência o sistema tributário da UE, foi estabelecido nos anos 20 do século passado e tem as suas bases assentes em dois princípios essenciais: a fonte e a residência («Double Taxation and Tax Evasion», 1927).

Numa Economia cada vez mais global, os Grupos Multinacionais são os principais responsáveis pela expansão transfronteiriça dos mercados. Esta expansão visa sobretudo aumentar a competitividade, das multinacionais que se aproveitam de regimes fiscais mais favoráveis, deslocando por exemplo as suas estruturas, capitais e direitos de propriedade intelectual. (Shangquan, G., 2000)

Estes Grupos têm vindo a conseguir diminuir as suas cargas tributárias ao explorar as lacunas existentes entre os diversos regimes fiscais, demonstrando que o atual sistema de tributação necessita de profundas reformas. (Fuest, Spengel, Finke, Heckemeyer, & Nusser, 2013)

A OCDE e a UE têm vindo a desempenhar um papel importante na luta contra o planeamento fiscal agressivo e evasão fiscal, impondo novas medidas que visam desincentivar estes comportamentos por parte dos contribuintes.

A implementação dos planos de ação do projeto BEPS e o desenvolvimento da ATAD são dois exemplos do empenho dos organismos acima referidos na luta contra a evasão e planeamento fiscal.

A perda de receitas fiscais dos países envolvidos e a diminuição da competitividade económica da UE são dois dos grandes fatores motivacionais que levam a que se combata o planeamento fiscal agressivo.

Em Junho de 2017 Vladis Dombrovskis, vice-presidente da comissão europeia, e Pierre Moscovici, Comissário Europeu para Assuntos Económico e Financeiros afirmaram que a Europa tem efetuado um trabalho que visa aumentar a transparência através de medidas que

visem combater o planeamento fiscal agressivo na Europa e de “dificultar a vida” aos intermediários que não respeitem o espírito da lei⁶.

3.2 Breves Definições de Planeamento Fiscal e tipos de Planeamento Fiscal

A poupança fiscal, atualmente é um direito do contribuinte e uma condição necessária para que o próprio possa obter segurança jurídica. Através do planeamento fiscal, os indivíduos procuram diminuir a quantidade de imposto a pagar, utilizando as normas disponíveis e apropriadas à sua situação fiscal, atuando assim dentro do panorama jurídico existente (Sanches, 2006)

As próprias leis existentes contêm normas de desagravamento fiscal, deduções específicas, abatimento à matéria coletável e zonas francas de baixa tributação (Amorim, 2007). Desta forma subentende-se que é deixado à disposição do sujeito passivo a decisão de livremente optar, de entre os regimes existentes de tributação, aquele que lhe traga maiores benefícios.

O planeamento fiscal legítimo, *intra legem*, caracteriza-se pelo não desrespeito daquilo que são as normas legais, onde os contribuintes escolhem de entre várias opções previstas na legislação aquela que acarreta consigo menos encargos fiscais (Sanches, 2006).

Segundo Amorim (2007, 12) pode caracterizar-se o planeamento fiscal abusivo como “negócios jurídicos fiscalmente menos onerosos que apesar de lícitos são negócios antijurídicos”.

No planeamento fiscal ilícito o contribuinte assume um determinado comportamento que viola um dever de cooperação que é considerado por lei como crime ou contraordenação fiscal. (Machado & Costa, 2009).

O planeamento fiscal é assim considerado como o meio de uma dada entidade conseguir diferir, reduzir ou até eliminar a coleta ou a taxa de imposto devido ao estado. (Pniowsky, 2010)

O planeamento fiscal agressivo, termo muito utilizado nos artigos internacionais e nos reportes da OCDE e da Comissão Europeia pode ser definido como um esquema fiscal que reduz a taxa de imposto efetiva sobre um determinado rendimento para um determinado nível abaixo que está previsto no regime fiscal de um dado Estado. Esta diminuição da taxa de imposto efetiva

⁶ Em http://europa.eu/rapid/press-release_IP-17-1663_en.htm, acedido em 25 julho 2017.

acontece de acordo com as leis fiscais do Estado, no entanto não se respeita o espírito da Lei (Alm, 2014).

Apesar de não haver uma definição legal de planeamento fiscal agressivo, a comissão Europeia descreve este fenómeno como a utilização dos regimes fiscais de um determinado Estado ou a exploração das lacunas entre os diferentes regimes dos estados membro como forma de diminuir as suas obrigações tributárias (Dourado, 2016).

3.3 O planeamento fiscal na OCDE: O plano BEPS

Desde há cerca de 20 anos que a OCDE e o Parlamento Europeu têm reunido os principais líderes do G20 e levado o tema da evasão e erosão fiscal a discussão.

Sendo um dos principais objetivos da OCDE obter a melhor estabilidade financeira possível e contribuir para o desenvolvimento da economia mundial dos países membros e não membros, contribuir para a expansão das transações económicas a nível mundial de uma forma não discriminatória e em linha com aquilo que são as obrigações internacionais de cada membro da OCDE, um tema como a competitividade fiscal entre membros e não membros da OCDE não poderia ser deixado de lado.

Desta forma, diversos ministros dos membros da OCDE foram chamados a debate em 1996 por forma a desenvolver medidas que contrariassem os “efeitos distorcivos de uma competitividade fiscal danosa e desleal sobre o as decisões de investimento, financiamento e sobre as consequências para os sistemas fiscais de cada país”, desenvolvendo um reporte em 1998 denominado de “*HARMFUL TAX COMPETITION, AN EMERGING GLOBAL ISSUE*” (OECD, 1998).

De acordo com a OCDE, um dos motivos para que este planeamento fiscal agressivo exista por parte das Multinacionais, é o facto de cada país poder escolher o sistema fiscal e contributivo de forma livre e de acordo com aquilo que são as suas convicções políticas, sociais e económicas.

A existência de diferentes políticas económicas e de sistemas fiscais diferentes levam a que existam lacunas entre estes mesmos países. Estas lacunas, que existem muitas vezes de forma não intencional são exploradas pelos sujeitos passivos, levando-os a investir nos países que providenciam tais oportunidades (OECD, 1998).

Jones & Temouri (2016), no seu estudo conseguiram demonstrar que, Multinacionais localizadas em diferentes países apresentam diferenças sistemáticas nas suas estratégias de utilização de paraísos fiscais e planeamento fiscal agressivo. O estudo realizado sugere ainda que a reforma dos sistemas de tributação sobre os grupos internacionais tem tendência a ser um processo lento e desgastante devido ao conflito de interesses políticos.

As regras existentes até 2013 e os pontos fracos identificados pela OCDE criaram oportunidades para o desenvolvimento de BEPS. Os BEPS estão diretamente relacionados com a interação entre dois sistemas fiscais de dois países e ou regiões diferentes e que permitem que um determinado sujeito passivo seja tributado a uma taxa muito baixa ou a nenhuma taxa. Assim, o que preocupa as autoridades e os membros da OCDE nos debates sobre o BEPS é a existência de tratados de não dupla tributação que quando aplicados a um determinado sujeito passivo e numa determinada situação específica permitem ao mesmo a obtenção de lucros e ou rendimentos que poderão seguir para um outro país sem qualquer tipo de tributação (Dharmapala, 2014).

Em 2013 foi publicado pela OCDE o primeiro documento que apresenta os 15 planos de ação do projeto BEPS, tendo-se ficado a conhecer a sua estrutura e os pontos chave de ação (OCDE, 2013).

Em 2015 foi emitido um reporte final por parte da OCDE contemplando notas explicativas individuais sobre cada plano de ação. Neste reporte é possível ler-se que as perdas relativas à receita proveniente dos impostos sobre as sociedades e grupos estima-se que variem entre 4 e 10% da receita global deste imposto. Em termos monetários as perdas com os BEPS variam entre 100 e os 240 biliões de dólares anualmente. O principal objetivo deste projeto é o de munir os governos tanto a nível nacional como a nível internacional de instrumentos que permitam combater a evasão fiscal e o planeamento fiscal agressivo, assegurando que os lucros são tributados nos locais onde o valor é acrescentado (OCDE, 2015).

Os planos de Ação cobrem diversos pontos que são considerados essenciais no combate à evasão fiscal;

O conjunto de ações e os seus objetivos são:⁷

Ação 1, abordar os desafios da economia digital:

Identificar as principais dificuldades na aplicação das regras fiscais internacionais existentes e desenvolver mecanismos para combater essas dificuldades.

Ação 2, neutralizar os efeitos dos instrumentos híbridos:

Desenvolver mecanismos ao nível da OCDE e das regras fiscais de cada Estados que previnam a utilização de instrumentos híbridos como a entidades híbridas na obtenção de benefícios fiscais indevidos, como a dupla dedução e a não tributação.

Ação 3, reforçar as normas sobre as CFC:

Desenvolver recomendações de acordo com as formas de organização das CFC.

Ação 4, limitar a erosão da base tributável através de juros e outros gastos de financiamento:

Desenvolver recomendações de acordo com as boas práticas no estabelecimento de regras que, permitam a utilização do financiamento intragrupo e ou terceiros, por forma a obter deduções excessivas através dos juros e outros gastos de financiamento. Esta ação será desenvolvida em coordenação com as Ações 2 e 3.

Ação 5, combater de forma efetiva as práticas fiscais prejudiciais tendo em conta a transparência e a substância das transações:

Reformular o trabalho já efetuado sobre a práticas fiscais nocivas com prioridade na melhoria da transparência, incluindo mecanismos de troca espontânea de informação sobre regimes preferenciais entre estados.

Ação 6, prevenir a utilização abusiva de convenções:

Desenvolver modelos que permitam às autoridades nacionais a elaboração de convenções que evitem a utilização abusiva de convenções de não dupla tributação.

Ação 7, prevenir que se evite artificialmente o reconhecimento de Estabelecimento Estável:

⁷ OECD (2013), Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing.
Em <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>

Desenvolver alterações às definições de estabelecimento estável que previnam a evasão artificial de Estabelecimento Estável em relação ao BEPS, incluindo mecanismos comissionistas e a utilização de isenções específicas.

Ação 8, assegurar que os preços de transferência estão em linha com a criação de valor dos intangíveis:

Desenvolver regras que impeçam a mobilização de intangíveis intragrupo por forma a evitar a erosão da base tributável. Esta ação levará à adoção de uma definição clara de intangível, assegurar que os lucros associados à transferência e utilização do ativo intangível são alocados de forma apropriada ao local onde ocorreu a criação de valor, o desenvolvimento de regras de preços de transferência e ou medidas específicas para transações em que o valor da transferência do intangível é difícil de avaliar e a atualização das regras relativas a contratos de partilhas de custos.

Ação 9, assegurar que os preços de transferência estão em linha com a criação de valor em relação aos riscos e ao capital:

Desenvolvimento de regras que previnam a erosão da base tributável ao transferir ou realocar riscos excessivos e capital entre partes relacionadas.

Ação 10, assegurar que os preços de transferência estão em linha com a criação de valor em relação outras transações de elevado risco:

Desenvolver regras que previnam transações que não ocorreriam entre partes não relacionadas. Para tal será necessário desenvolver medidas especiais de preços de transferência que permitam caracterizar estas transações e clarificar a aplicação dos preços de transferência sobretudo na repartição de lucros no contexto da cadeia de valor global.

Ação 11, estabelecer metodologias para a recolha e análise dos dados sobre o BEPS e as ações para o seu combater a sua utilização:

Desenvolver recomendações de acordo com os indicadores obtidos através da recolha e análise de dados e assegurar que existem ferramentas que permitam avaliar e monitorizar a efetividade e o impacto económico das ações dos planos BEPS numa base continuada.

Ação 12, solicitar que os contribuintes divulguem os seus esquemas de planeamento fiscal agressivo:

Desenvolver recomendações que obriguem à comunicação dos contribuintes de esquemas de planeamento fiscal agressivo e com base na informação obtida combater os esquemas internacionais promovidos entre autoridades tributárias.

Ação 13, reexaminar a documentação de preços de transferência:

Desenvolver regras que obriguem as multinacionais a partilharem informação sobre os preços de transferência por forma a obter uma maior transparência para as autoridades tributárias tendo em conta os custos administrativos e empresariais destas ações.

Ação 14, tornar os mecanismos de resolução de conflitos mais eficazes:

Desenvolver soluções que permitam ultrapassar obstáculos levantados entre países aquando de uma disputa entre dois estados por falta de legislação ou convenção permitindo uma resolução amigável.

Ação 15, desenvolver um instrumento multilateral:

Analisar os entraves levantados, quer por questões fiscais, quer por questões do direito internacional público, que impeçam o desenvolvimento de um instrumento multilateral que permita a implementação dos planos de ação do BEPS.

3.4 A UE e o combate ao planeamento fiscal agressivo

Em 17 de Julho 2016 foi acordada e aprovada uma norma diretiva anti evasão fiscal pela CE como parte de um conjunto de medidas anti evasão fiscal; após terem sido emitidas um conjunto de medidas anti BEPS pela OCDE. O conselho nomeado pela Comissão Europeia avaliou de forma positiva todas as conclusões obtidas acerca das medidas anti-BEPS, como pode ser lido no relatório emitido em 8 de dezembro de 2015.

Este mesmo relatório apontava para uma urgência na execução e implementação de medidas divulgadas no plano BEPS, na luta contra a erosão da base tributável e a transferência de Lucros a adotar ao nível da UE.

Por forma a que existisse uma coerência e coordenação das medidas indicadas pelo BEPS, a união Europeia decidiu, através da ATAD, estabelecer um conjunto de instrumentos que levassem a que os Estados-Membros colocassem no mínimo aqueles que eram os compromissos assumidos pelo relatório da OCDE. A dificuldade de coordenar todos os 28 sistemas de

tributação das sociedades levou a que a UE emitisse disposições gerais e deixasse a execução dessas mesmas disposições para cada um dos estados membros, uma vez que estes têm melhor conhecimento dos seus sistemas fiscais. Esta coordenação, segundo o relatório da UE, poderia ser obtida ao estabelecer-se um nível mínimo de proteção de sistemas nacionais de tributação.

Assim, a ATAD estabelece que as medidas implementadas no presente relatório fazem parte do nível mínimo de proteção da matéria coletável, ficando à disposição de cada Estado Membro aplicar, ou não, medidas que visem garantir um nível mais elevado de proteção.

No âmbito da ATAD, a UE estabeleceu que esta diretiva apenas se aplicaria a todos os contribuintes sujeitos ao imposto sobre as sociedades, deixando de fora os restantes contribuintes. Isto porque a complexidade de cada sistema fiscal obrigaria a que esta diretiva abrangesse uma maior gama de impostos nacionais. Os contribuintes sujeitos a este imposto podem ser residentes num Estado Membro ou podem ter estabelecimentos estáveis de entidades residentes para efeitos fiscais num país terceiro caso estejam situados num ou mais estados-membros.

A ATAD visa sobretudo impor medidas dentro do mercado interno que visem lutar contra a diminuição da coleta por parte dos grupos multinacionais. Desta forma a ATAD operacionalizou 5 regras a implementar por cada Estado-Membro, a saber (Conselho Europeu, 2016):

Regras das sociedades estrangeiras controladas (artigos 7º e 8º): estas regras, têm como objetivo retribuir à sociedade-mãe os rendimentos obtidos por uma filial por si controlada e que esteja sujeita a um sistema de baixa tributação. Dependendo daquilo que são as políticas de cada Estado-Membro, estas regras podem ser aplicadas à filial sujeita a baixa tributação, categorias específicas de rendimento ou poderão ser limitadas a uma determinada categoria(s) de rendimento(s) que tenham sido de forma artificial desviados para a filial por forma a obter benefícios;

Regras para combater assimetrias híbridas (artigo 9º): estas assimetrias ocorrem quando estados-membros qualificam de forma diferente os pagamentos efetuados por uma mesma entidade. Este efeito permite por vezes uma dupla dedução, ou a dedução num estado sem se incluir na base tributável do outro. Desta forma é necessário incluir regras que tenham como objetivo a recusa de uma das entidades à dedução de um pagamento por forma a evitar a dupla dedução;

Tributação à Saída (artigo 5º): esta medida tem como principal objetivo a tributar ativos que tenham sido totalmente ou em parte desenvolvidos em países da UE bem como todas as mais-valias por si geradas e que mais tarde sejam transferidos para outro território com uma tributação mais baixa. Esta norma visa assim atribuir a um determinado Estado Membro, o direito de tributação sobre os ativos e mais valias geradas por estes que tenham sido desenvolvidos no seu território;

Regras relativas à limitação de dedutibilidade dos Juros (artigo 4º): de forma a desencorajar esquemas intragrupo que permitem deduzir custos com um empréstimo obtido de uma subsidiária ou outra entidade. A diretiva aponta ainda que uma das medidas será o estabelecimento de um rácio de dedutibilidade com base no EBITDA. Desta forma visa-se controlar a que cada estado-membro passe a controlar o limite das deduções, fixando prazos e montantes máximos de empréstimos não compensados que podem ser reportados a exercícios anteriores ou posteriores para assegurar um nível de proteção mais elevado;

Regra geral de antiabuso (artigo 6º): para contra-atacar o planeamento fiscal agressivo quando outras regras não se apliquem por forma a colmatar lacunas, mas que não devem prejudicar outras regras de antiabuso específicas. No entanto é necessário que esta regra funcione de forma coerente e homogeneizada no interior da UE e em relação a países terceiros, mas que não existam diferenças na sua aplicabilidade dentro da UE ou em situações fora da EU;

A ATAD veio assim reavivar e trazer para dentro da UE aquilo que eram os ideias do G20 e da OCDE aquando da execução do BEPS. Mais importante do que cada estado membro criar regras individuais para proteger a sua economia era a implementação de medidas globais ao nível do mercado interno da EU, por forma a reduzir as lacunas deixadas entre os sistemas tributários, e assim contribuir de forma positiva para uma redução daquilo que é a elisão fiscal por parte dos grupos que utilizam esquemas que aproveitam estas mesmas lacunas (Dourado, 2016)

É possível reconhecer pontos de contacto com os planos de Ação BEPS uma vez que 3 das cinco medidas incluídas na ATAD já estavam presentes neste relatório. Medidas estas como a Limitação da dedutibilidade dos juros (Ação 4), a transparência fiscal internacional (Ação 3), e regulamentação dos instrumentos e entidades híbridos (Ação 2).

3.4.1 Outros projetos contra o Planeamento fiscal agressivo desenvolvidos pela UE: o CCCTB

O CCCTB, sigla para aquilo a que se chama base de imposto consolidada e comum, teve o seu início de discussão em março de 2011. Tal como as medidas já anteriormente faladas, esta medida de alteração às regras de tributação das empresas multinacionais e grupos de sociedade visa sobretudo atualizar a tributação dos grupos e sociedades que atualmente se encontram desatualizadas fruto da globalização e evolução tecnológica dos mercados. De forma habitual, esta tributação acontece ao nível de cada país.

No entanto com uma economia mais móvel e digital, as estruturas destes grupos e as transações quer intragrupo quer com entidades terceiras tornam-se cada vez mais complexas, facilitando assim a evasão fiscal e o planeamento fiscal agressivo. Para este conjunto de medidas contribuiu o facto de o atual sistema de tributação ter sido desenhado para a realidade económica dos anos de 1920, época em que as transações ocorriam num mercado físico e onde as transações eram visíveis.

Este modelo sofreu atualizações sobretudo devido à adoção do plano BEPS e da ATAD por parte da UE que o levaram a aproximar-se das ideias que foram sendo reformuladas e desenvolvidas desde 2011 até 2016. Desta forma o atual esquema visa sobretudo tributar subsidiárias destes grupos que pertençam a um dos 28 estados-membros da UE e que tenham rendimentos consolidados (Grupo) acima de 750 milhões de euros. Para estar abrangida pelo CCCTB a subsidiária deverá ter mais de 50% dos direitos de voto e mais de 75% do capital ou dos direitos sobre os lucros obtidos.

O cálculo da base será feito sobre todas as receitas (rendimentos – gastos) e serão excluídos os dividendos ou ganhos de capital em participações superiores a 10% por forma a evitar dupla tributação no investimento direto do estrangeiro. Os lucros obtidos em estabelecimentos permanentes também serão deduzidos da base no estado membro em que se verifique a sua localização. (Artigo 3)

No artigo 12º são ainda delimitados os gastos não dedutíveis.

Ao analisarmos a proposta da diretiva do CCCTB, verifica-se o seu relacionamento com a ATAD que foi anteriormente explorada. A introdução do artigo 13 de regras da limitação dos juros, a tributação à saída no artigo 29, a articulação do CCCTB com a Regra Geral Antiabuso

presente no artigo 58 e a regulamentação dos instrumentos e assimetrias híbridas (Artigo 61º) são alguns dos pontos de contacto entre a ATAD e o CCCTB (Comissão Europeia, 2016a)

O CCCTB visa assim definir novas regras para o calculo das bases tributáveis e de que forma esta base apurada deverá ser distribuída entre os Estados Membros da EU (Domonkos, Domonkos, Dolinjacová, & Grisáková, 2013)

3.5 Conclusão

Com a evolução das Economias, verificam-se cada vez mais esquemas de planeamento fiscal agressivo. Ainda que não exista uma definição legal e clara do que é o planeamento fiscal abusivo ou agressivo é possível compreender que existem Grupos de Multinacionais que exploram cada vez mais os regimes fiscais disponíveis na OCDE e na UE.

A globalização da Economia tem levado a uma perda de receita devido à diminuição da coleta fruto dos esquemas utilizados pelos grupos Multinacionais. Como forma de resposta a esta perda de receita, a OCDE e UE levaram a cabo planos de modo a evitar a diminuição da matéria coletável.

Com a introdução do plano BEPS e da ATAD existem alguns grupos de Multinacionais que já alteraram as suas estruturas iniciais, como por exemplo a Google, a Apple e Microsoft.

Se de facto, por um lado existe cada vez mais regulamentação com a introdução dos Planos BEPS e da ATAD, por outro existe cada vez mais uma atenção por parte dos Grupos Multinacionais que rapidamente se adaptam às mudanças e regras introduzidas pela OCDE e UE.

A implementação Regras que visem combater o planeamento fiscal estão associadas a uma diminuição da evasão dos lucros. Para evitar a rápida adaptação dos Grupos Multinacionais, estas mesmas regras deverão ser aplicadas de forma uniforme pelos sistemas tributários dos países envolvidos nas estruturas de planeamento fiscal utilizadas por estes grupos (Johansson, Skeie, Sorbe, & Menon, 2017).

No entanto, a implementação de medidas cada vez mais restritivas que visam combater o planeamento fiscal podem levar a um aumento de competitividade entre os países levando a que

os governos diminuam as taxas de imposto nominais e introduzam medidas alternativas que permitam que outros esquemas se realizem (Petrin, 2018)

**Capítulo IV A economia Irlandesa e os pontos chave do seu sistema
tributário**

CAPÍTULO IV A economia Irlandesa e os pontos chave do seu sistema tributário

4.1 Enquadramento

A Irlanda, país membro da União Europeia desde 1973, faz parte também da zona Euro desde 1999. Com pouco mais de 4,6 milhões de habitantes, a Irlanda representa menos de 1% da população da UE⁸.

O sistema fiscal Irlandês desenvolveu-se a partir do sistema fiscal do Reino Unido aquando da independência da Irlanda do Reino Unido em 1922.

Em 1956 a Irlanda começou a incentivar o investimento direto do estrangeiro, onde aplicou um alívio das taxas gerais até então aplicadas a todas as empresas do setor da transformação que fossem exportadoras dos seus produtos finais.

Este alívio tornou-se ainda mais acentuado quando a Irlanda introduziu no seu sistema de tributação uma taxa efetiva de 10% sobre toda a indústria transformadora em 1980, tendo sido alargada em 1987 a todo o sector prestador de serviços financeiros.

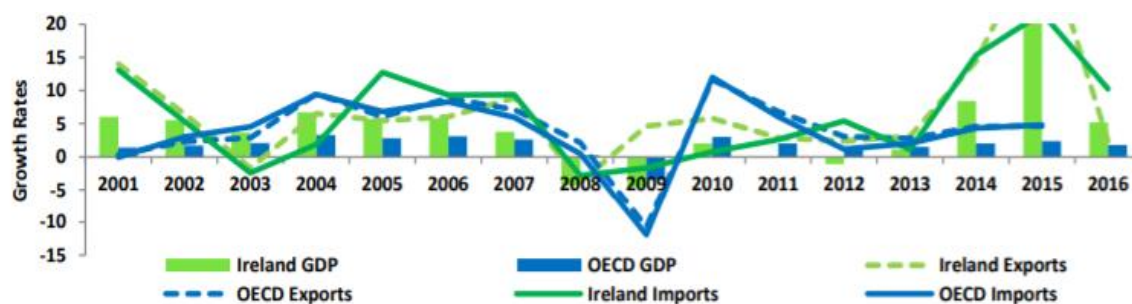
Em 1998, o ministro das finanças Charlie McCreevy introduziu a taxa de 12,5% tal como a conhecemos hoje para todos os rendimentos obtidos das atividades comerciais (Walsh & Sanger, 2014)

⁸ Ver https://europa.eu/european-union/about-eu/countries/member-countries_en

4.2 A Economia Irlandesa

Segundo a OCDE a Irlanda mostra-se como um país altamente atrativo para o investimento direto do estrangeiro. Esta atratividade comprova-se com o crescimento do Produto interno Bruto Irlandês e das transações económicas em 2015 e 2016, conforme é possível observar no seguinte gráfico:

Figura 1: Taxas de crescimento das importações, exportações e PIB da Irlanda e da OCDE (2001-2016)



Fonte: OCDE: *Ireland trade and investment statistical note 2017*

As exportações totais brutas alcançaram o valor de 352 biliões de USD em 2016, representando cerca de 130% do PIB da Irlanda, e as importações totais brutas contabilizaram cerca de 284 biliões de USD, representando cerca de 105% do PIB da Irlanda. Em termos de valor acrescentado, as exportações contribuíram em cerca de 61% do PIB para o ano de 2015, o valor mais alto alguma vez registado na OCDE (OECD, 2017).

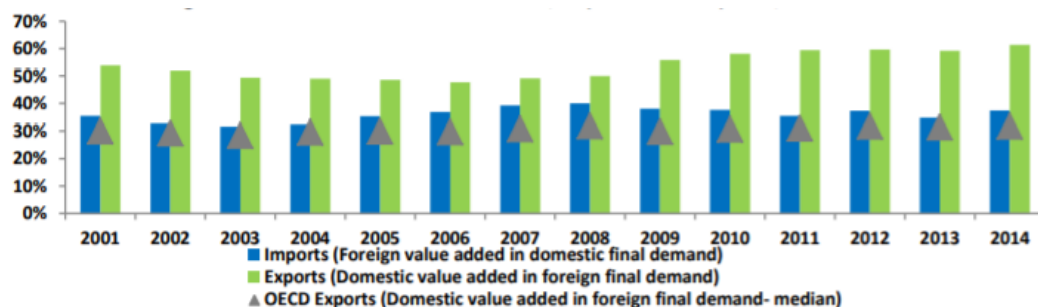
Este crescimento ficou conhecido na Economia mundial como o *Leprechaun Economics*, termo aplicado pelo prémio Nobel da Economia Paul Krugman, para explicar o crescimento de 26% do PIB Irlandês no ano de 2015. Tal só foi possível com a utilização de uma ferramenta BEPS que veio substituir o *Double Irish*: o *Green Jersey* utilizado pela Apple, consagrando-se como uma das mais poderosas ferramentas BEPS no período pós *Double Irish*⁹.

Como se pode verificar no Gráfico abaixo, existe uma alta dependência da Irlanda do mercado externo quando comparada aos restantes países da OCDE. A procura por parte de países

⁹ Fonte: <https://www.irishtimes.com/business/economy/cso-to-remove-leprechaun-from-economic-statistics-1.2962243>

estrangeiros e o valor criado na Irlanda que é exportado para estes países ficam bem acima da média da OCDE.

Figura 2 Média das importações e exportações da Irlanda face à mediana da OCDE (2001-2014)

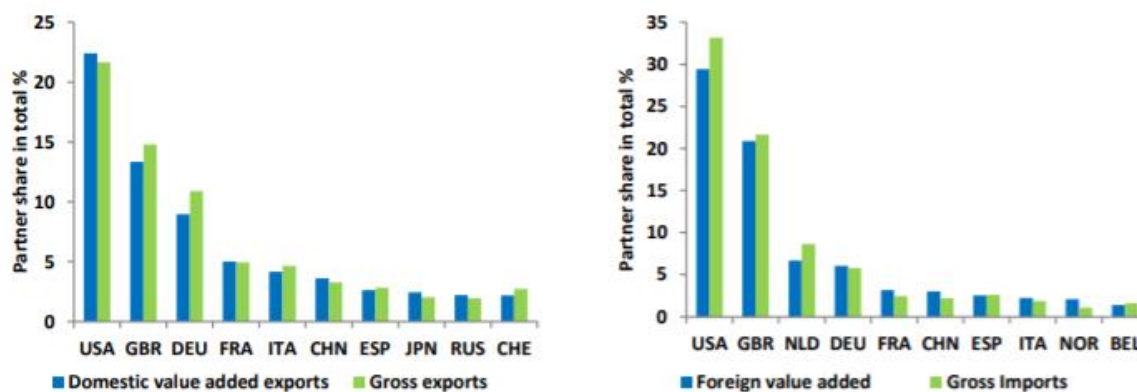


Fonte: OCDE: *Ireland trade and investment statistical note 2017*

Mais do que uma atratividade generalizada, é possível observar que grande parte das transações transfronteiriças ocorrem com os EUA. De tal forma que o grosso de exportações da Irlanda em 2014 foi de cerca de 22% para os Estados Unidos, seguindo-se a Grã-Bretanha com 15% e a Alemanha com aproximadamente 12%.

No que às Importações diz respeito regista-se uma alta dependência dos Estados unidos que representa cerca de 34% do total das importações, seguindo-se a Grã-Bretanha com 20% e a Holanda com 9%.

Figura 3: principais parceiros de importação e exportação da Irlanda



Fonte: OCDE-WTO *Tiva Data*

As principais industriais exportadoras e importadores dizem respeito ao setor químico (Químicos e derivados), Sector da Alimentação e Sector Tecnológico. No que à transação de bens e serviços diz respeito, a Irlanda é o segundo país que mais valor acrescentado cria à custa da exportação de bens e serviços.

A prestação de serviços representava cerca de 69% do total de exportação de bens e serviços em 2014. Do valor acrescentado pela prestação de serviços total, cerca de 49% dizem respeito a serviços prestados ao estrangeiro, bastante acima da média europeia que se fixa nos 22%. (OECD, 2017)

Figura 4: Percentagem do Valor Acrescentado das Exportações correspondente à prestação serviços face ao Valor Acrescentado total doméstico dos países da OCDE em 2014



Fonte: OECD–WTO TiVA Data

Ao analisarmos estes dados e a informação disponível de outros estudos é possível verificar que, no sentido inverso, a Irlanda é o 4º país do mundo que mais investimento recebe das multinacionais norte americanas, sendo que o top 3 é inteiramente por países da UE.

Tabela 1: Principais destinos do investimento das Multinacionais Norte Americanas, TOP 15, (valores em milhões de USD)

Países	TOP 10 (Milhões USD)
Holanda	936.728
Reino Unido	747.571
Luxemburgo	676.418

Irlanda	446.383
Canada	391.208
Bermudas	346.804
Ilhas Britânicas	331.391
Singapura	274.260
Suiça	249.968
Austrália	168855
Alemanha	136.128
América do Sul (Região)	133.972
Japão	129.064
México	109.671
China	107.556

Fonte: *Fonte Bureau of economic and analysis of U.S. Department of commerce*

4.3 Os principais pontos do Sistema Tributário Irlandês

Conforme foi anteriormente abordado, o objetivo principal da Irlanda era atrair investimento direto do estrangeiro. Para tal, construiu um sistema fiscal competitivo e que tivesse medidas suficientemente fortes para captar o desejado investimento. No entanto durante a construção deste sistema tributário, a Irlanda deixou algumas portas abertas ao planeamento fiscal e à erosão das bases tributáveis.

O esquema base é denominado de “*The Double Irish-Dutch Sandwich*” e utiliza sobretudo esquemas que visam a erosão da base tributável usando a PI. O pagamento de Royalties entre sociedades estabelecidas em paraísos fiscais e países da UE permite que os rendimentos obtidos

nos países da UE sejam transferidos para paraísos fiscais sem que estes sejam tributados. Uma estratégia similar a esta foi utilizada por empresas como a *Google, Facebook e Apple*.

Num estudo realizado por Jones, Temouri, & Cobham, (2018), foi possível verificar que Sociedades do sector da transformação e tecnologia que tenham nos seus balanços um nível significativo de ativos intangíveis apresentam uma maior probabilidade de deterem subsidiárias em Paraísos Fiscais.

Nos anos mais recentes a Irlanda atraiu empresas ricas em tecnologia da informação e comunicação como são o caso da *Google, Facebook, Twitter, e LinkedIn*. O que têm de comum é que todas estabeleceram os seus escritórios Europeus na Irlanda.

Isto porque a Irlanda apresenta um conjunto de vantagens para empresas “fortes” em PI e com grandes necessidades de recorrerem a despesas relacionadas com Investigação e desenvolvimento, como se poderá ver mais à frente.

Na tentativa de limitar o planeamento fiscal agressivo, a Irlanda efetuou alterações importantes ao seu sistema fiscal, sobretudo para fechar um os mais conhecidos esquemas de planeamento fiscal agressivo, “*Double Irish*”, e que foi alvo de grandes críticas por parte da OCDE e UE. No entanto estes ajustes não trouxeram nenhuma alteração relevante, uma vez que foi deixada em aberto a possibilidade de se obter a mesma poupança fiscal por parte dos Grupos multinacionais utilizando outras estruturas de planeamento fiscal agressivo (Somerville, 2015).

4.3.1 Estatuto de Residente na Irlanda.

Um dos problemas retratados por Kleinbard, (2011) é a não residência dos rendimentos de uma determinada empresa ao qual muitas vezes se chama na literatura internacional como “*stateless income*”.

O mesmo retrata situações que podem gerar conflitos entre os diferentes sistemas tributários existentes e que levam a que uma determinada empresa de um grupo esteja isenta de qualquer imposto fruto da sua localização estratégica.

Até 1999, na Irlanda, uma entidade era considerada sujeito passivo de IRC no país onde essa mesma entidade era gerida e controlada. Esta regra era aplicada tanto para empresas Irlandesas (apenas localização) como para empresas estrangeiras. Portanto, independentemente da sua

origem e ou localização da sede, para efeitos de tributação importava somente o local a partir do qual estas empresas eram geridas e controladas.

Em 1999 com o as alterações que decorreram sobre o sistema tributário irlandês, através da *Section 23A do Taxes Consolidation Act (TC 97)* foram introduzidas duas exceções a esta regra. As exceções permitiam, nos termos do *Section 23A do TCA 97* que uma sociedade não seria considerada como residente fiscal na Irlanda se fosse considerada como residente fiscal noutro país por forma a evitar a dupla tributação ao abrigo de uma convenção ou se estivesse cotada numa bolsa de valores reconhecida ou se fosse controlada por uma pessoa residente num estado-membro da UE.

As filiais desta pessoa ao abrigo da convenção, que exercessem uma atividade comercial na Irlanda não eram assim consideradas para efeitos fiscais como residentes na Irlanda nem existia nenhuma obrigação de estas mesmas filiais se encontrarem ao abrigo de qualquer outra jurisdição fiscal.

Estas alterações estiveram em vigor até ao *Finance Act de 2013* que veio regulamentar a falha que havia sido deixada no *Finance Act de 1999* ao deixar algumas filiais residentes na Irlanda como “apátridas” em termos de residências fiscal” através do *Financial Act 2013, section 23A*. De fora foram deixadas entidades que por estarem a ser geridas e controladas por uma outra entidade residente num país ao abrigo uma convenção de não dupla tributação ainda que tendo sede na Irlanda não eram sujeitas passivas em nenhuma das jurisdições. Assim esta alteração veio fazer com que estas entidades não poderiam ser apátridas em termos de residência fiscal.

As regras sobre a residência das pessoas coletivas na Irlanda voltaram a ser revistas no *Finance Act 2014*. A secção 23A anteriormente introduzida foi substituída pela Secção 43 por forma a alinhar corretamente todos os trabalhos até aqui realizados. Neste *Financial Act* a Irlanda decidiu que uma empresa que esteja sediada na Irlanda será por defeito considerada como sujeito passivo de IRC na Irlanda.

Existe apenas uma exceção a esta regra: se esta empresa for considerada como residente noutro país que esteja ao abrigo de uma convenção para evitar a dupla tributação, esta empresa será considerada para efeitos fiscais como residente no outro país que não a Irlanda. Esta medida apenas se aplica a empresas que se tenham sediado na Irlanda após 1 de janeiro de 2015. Para as empresas sediadas na Irlanda antes desta data continuaria a aplicar-se a secção 23A até 31 de

dezembro de 2020 a menos que estas mesmas entidades sofram alterações profundas no que à natureza e condução dos negócios diz respeito.

Relativamente a empresas estrangeiras sediadas na Irlanda, caso se verifique que estas são controladas e geridas a partir da Irlanda, serão consideradas como sujeitos passivo de imposto na Irlanda.¹⁰

4.3.2 Depreciações e Amortizações de Ativos Intangíveis (*Capital Allowances*)

Em 10 de Outubro de 2017 foram introduzidas novas medidas no Orçamento de Estado Irlandês de 2018, no que às *Capital Allowances* de ativos intangíveis diz respeito. Para aquisições de ativos intangíveis até 10 de outubro de 2017, era possível deduzir 100% dos custos de aquisição/desenvolvimento do ativo intangível incluindo outros gastos relacionados com a aquisição do ativo intangível, sendo possível ainda deduzir a totalidade dos lucros obtidos com a Exploração do Ativo Intangível até que se deduzisse a totalidade do custo do ativo intangível incluindo as despesas para a sua aquisição (Juros de financiamento). Com a entrada do novo orçamento, estas deduções podem ser feitas apenas até 80% do custo total de aquisição/desenvolvimento. As depreciações deverão ser feitas em linha com as depreciações contabilísticas atribuídas ao Ativo intangível ou até um período máximo de 15 anos. Caso o valor de depreciação ultrapasse o valor dos rendimentos obtidos no período, a dedução poderá ser diferida para os períodos seguintes, indefinidamente e poderá ser utilizada contra os lucros obtidos pela exploração do Ativo Intangível.(Ernst & Young Ireland, 2017).

4.3.3 Incentivos fiscais para a Investigação e desenvolvimento:

Empresas que invistam em atividades de investigação e desenvolvimento podem obter créditos fiscais que vão até 25% das despesas relacionadas com I&D. Assim, este benefício é utilizado para reduzir a obrigação fiscal da sociedade. Qualquer amortização não realizada pode ser diferida para períodos seguintes sem qualquer limite temporal.

¹⁰ Ver OCDE, 2015: Ireland: Information on residency for tax purpose em <https://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/crs-implementation-and-assistance/tax-residency/Ireland-Tax-Residency.pdf>

Estes benefícios fiscais estão disponíveis para empresas abrangidas pelo sistema tributário Irlandês e que desenvolvam as suas atividades de I&D dentro da Zona Económica Europeia (Christensen & Clancy, 2018)

4.3.4 Pagamentos de Royalties relativos a utilização de Propriedade Intelectual

Pagamentos de Royalties que sejam provenientes de Patentes registadas são normalmente tributadas na Irlanda com um imposto de retenção na fonte de 20%. Os Royalties relativos a patentes pagos a uma filial situada num estado membro da UE ou a um país que tenha em vigor uma convenção para evitar a dupla tributação estão isentas de retenção na fonte para efeitos fiscais na Irlanda (Deloitte, 2017).

4.3.5 “*Knowledge Development Box*” introduzida no *Finance Act 2015*

Durante o orçamento de estado Irlandês foi introduzida uma nova medida de incentivo relativa às atividades de investigação e desenvolvimento. Esta medida veio trazer uma nova taxa de imposto para as sociedades: 6,25% a. Esta taxa de IRC é somente aplicável a empresas que tenham investido em I&D e que gerem ativos especificados no sistema tributário Irlandês.(Christensen & Clancy, 2018).

4.3.6 “*The Grandfathering Rule*”

No orçamento de estado de 2014, o ministro das finanças Irlandês, Michael Noon, decidiu fechar o ciclo de uma das estruturas BEPS mais conhecidas e utilizadas pelas multinacionais Norte-Americanas: o “*Double Irish*”.

A partir de 1 de janeiro de 2015 nenhuma sociedade poderia optar por esta estrutura, à exceção das estruturas já existentes à data de 31 de dezembro de 2014. Com a alteração às regras de estabelecimento permanente, que obriga a que empresas incorporadas na Irlanda sejam também residentes fiscais na Irlanda, a estrutura “*Double Irish*” deixou a esta data de surtir qualquer efeito.

No entanto, empresas incorporadas na Irlanda antes de 1 de janeiro de 2015 e com residência fiscal noutra país poderão continuar nesta situação até 31 de dezembro de 2020. Esta exceção permite aos utilizadores deste esquema procurar uma nova estrutura por forma a reduzir o impacto nas suas contas. (Deloitte, 2017).

Com a morte do “*Double Irish*”, surgem novas estruturas para a alocação da Propriedade Intelectual com a finalidade de obter taxas de imposto mais baixas. Desta forma, e contra as medidas anti-BEPS estabelecidas pelo governo Irlandês, abriram-se portas para novas estruturas como o “*Singe Malt*” (Christian Aid, 2017)

4.4 Alteração ao Regime de Tributação Irlandês: as medidas introduzidas pelo BEPS e pela ATAD

A Irlanda como Estado-Membro da UE e da OCDE está sujeita à aplicação do plano BEPS e dos requisitos mínimos da ATAD. Como tal, o governo Irlandês empregou esforços no desenho de medidas que visavam cumprir os requisitos de proteção mínimos definidos pela ATAD.

Desta forma a OCDE dividiu as ações em quatro categorias diferentes. Como requisito mínimo e revisão dos requisitos existentes definem-se as ações que são consideradas pela OCDE como de implementação obrigatória e que devem ser implementadas ou revistas pelos países que já as implementaram.

As ações consideradas como abordagem comum, são ações que deverão ser implementadas por todos os estados membros da OCDE e, que visam sobretudo, melhorar a convergência das práticas já implementadas por cada país por forma a otimizar os resultados das medidas implementadas individualmente.

As ações consideradas como melhores práticas visam sobretudo guiar e dar instruções aos estados membros por forma facilitar a implementação dos planos de ação. Medidas como a divulgação de esquemas de planeamento fiscal agressivo ou a introdução de medidas que regulamentem as CFC de acordo com a forma de organização de cada sociedade são exemplos de ações que visam implementar um conjunto de boas práticas de cada estado membro.

Desta forma a tabela seguinte resume as medidas aplicadas pela Irlanda, a data de implementação e a categoria da OCDE.

Tabela 2: Resumo das medidas aplicadas na Irlanda por força da OCDE e ATAD, data de aplicação e categoria da OCDE.

AÇÃO	Categoria OCDE	Aplicabilidade na Irlanda	Data em que se aplica
AÇÃO 1	Abordagem comum	As diretivas sobre o IVA da UE já estão em vigor	1 de Janeiro de 2015
AÇÃO 2	Abordagem comum	A Irlanda não implementou medidas contra os Instrumentos Híbridos. No entanto, por força da ATAD a Irlanda deverá adotar medidas contras os instrumentos híbridos a partir de 31 de Dezembro de 2018	1 de Janeiro de 2020
AÇÃO 3	Melhores Práticas	A Irlanda não implementou medidas contra as CFC, no entanto está obrigada por força da ATAD a adotar tais medidas até 31 de Dezembro de 2018	1 de Janeiro de 2019
AÇÃO 4	Abordagem comum	A Irlanda já apresenta atualmente um conjunto de medidas relativas à limitação de dedução de juros e de outros gastos de financiamento.	1 de Janeiro de 2024

AÇÃO 5	Requisito Mínimo	No <i>Finance Act</i> de 2015 foi incluída a medida <i>Patent Box</i> .	1 de Janeiro de 2016
AÇÃO 6	Requisito Mínimo	A Irlanda deverá optar por teste de princípios (<i>Principle Purpose Test, PPT</i>) sobre as convenções em vigor.	Aguarda implementação de um instrumento multilateral e ou instrumentos bilaterais sobre as convenções.
AÇÃO 7	Revisão dos requisitos existentes	A ser implementado pelo instrumento multilateral.	Dependente de um instrumento multilateral
AÇÕES DE 8-10	Revisão dos requisitos existentes	A Irlanda tem estado em linha com as regras de preços de transferência aplicados pela OCDE.	Desconhecido
AÇÃO 12	Melhores Práticas	A Irlanda apresenta atualmente um regime considerado suficiente em termos de GAAR.	Em Marcha
AÇÃO 13	Abordagem Comum	A Irlanda não introduziu qualquer documentação de preenchimento obrigatório por parte das MNE.	Desconhecido

AÇÃO 13	Requisito Mínimo	A Introdução do CbC (<i>country-by-country reporting</i>) foi um dos requisitos mínimos estabelecidos pela OCDE. A Irlanda foi um dos países que assinou um acordo para a troca automática dos reportes CbC.	Os reportes CbC tornaram-se obrigatórios para o período contabilístico a começar em 1 de Janeiro de 2016
AÇÃO 14	Requisito Mínimo	Espera-se que seja implementado através de um instrumento multilateral.	Dependente da implementação de um instrumento multilateral
AÇÃO 15	Aplicável às 4 categorias	A Irlanda vai adotar o Instrumento multilateral.	A Irlanda assinou em 7 de Junho de 2017. A convenção incluirá 71 convenções bilaterais da Irlanda.

Elaboração própria. Fontes: *Deloitte-BEPS Actions implementation by country* e *Review of Ireland's Tax Code Presented to The Minister for Finance and Public Expenditure and Reform* por Mr. Seamus Coffey

A ATAD, instrumento implementado pela UE veio assim colocar em prática as indicações da OCDE presentes no plano BEPS. A UE introduziu 5 medidas de proteção mínima contra os planos BEPS. nos 28 Estados-Membro da UE.

A obrigatoriedade de aplicação destas medidas por força da ATAD veio assim obrigar à alteração de alguns regimes fiscais dos 28 países da UE para que estes estejam em conformidade com a ATAD.

Como se pode verificar na tabela acima, existem medidas que, ainda que não sejam indicadas como um requisito mínimo por parte dos Planos de ação BEPS, são consideradas como requisito mínimo por força da ATAD que se revelou um instrumento que, apesar de conter menos planos de ação, abrangeu em menos categorias todos planos de ação do plano BEPS incorporando um maior leque de requisitos mínimos a aplicar pelos 28 Estados Membro do que o plano da OCDE (Duffy & Bailey, 2016).

4.5 Conclusão

A Irlanda é um país que desde cedo teve como política económica a captação de investimento direto do estrangeiro, ao apresentar uma das taxas estatutárias mais baixas da UE.

A elevada presença de multinacionais norte-americanas em solo Irlandês, levou a que o seu regime fiscal fosse muitas vezes explorado até à exaustão, aproveitando todos os benefícios fiscais possíveis.

Para se manter competitiva a Irlanda inseriu diversas medidas de incentivo ao investimento direto do estrangeiro, conseguindo nos anos de 2014 e 2015 excelentes resultados.

Com as pressões exercidas pela OCDE e pela UE para que os países ao seu abrigo estabelecessem medidas mínimas de proteção contra as ferramentas BEPS a Irlanda foi obrigada a encerrar uma das ferramentas BEPS mais mediáticas: o “*Double Irish*”.

No entanto, o diferimento da aplicação da regra para estruturas já existentes, levou a que muitas multinacionais repensassem e alterassem a sua estratégia, dando lugar a outras ferramentas BEPS.

De facto, apesar dos esforços da UE e da OCDE verifica-se que existe um longo caminho a percorrer no combate ao planeamento fiscal agressivo.

CAPITULO V Modelos que permitem a evasão fiscal utilizando o sistema tributário Irlandês e sua avaliação

CAPITULO V Modelos que permitem a evasão fiscal utilizando o sistema tributário Irlandês e sua avaliação

5.1 Introdução

O presente capítulo pretende analisar os esquemas atualmente em vigor na Irlanda e que, têm sido apontados na literatura como algumas das principais ferramentas BEPS da atualidade.

Fruto do desenvolvimento de investigações recentes, foi possível descrever quais os mecanismos utilizados pelas empresas sediadas na Irlanda para contornar as medidas impostas pela ATAD e pelos planos BEPS na Irlanda.

Por forma a avaliar estes esquemas utilizaram-se os indicadores qualitativos do estudo “*Study on Structures of Agressive Tax Planning and Indicators*”, realizado pela Comissão Europeia em 2015 com o objetivo de atribuir características definidas por este mesmo estudo aos esquemas de planeamento fiscal agressivo que serão explorados mais à frente.

5.2. Os modelos utilizados

Neste subcapítulo pretende-se explorar os 3 modelos selecionados, compreendendo-os, por forma a, numa fase posterior, aplicar os indicadores do “*Study on Structures of Agressive Tax Planning and Indicators*”.

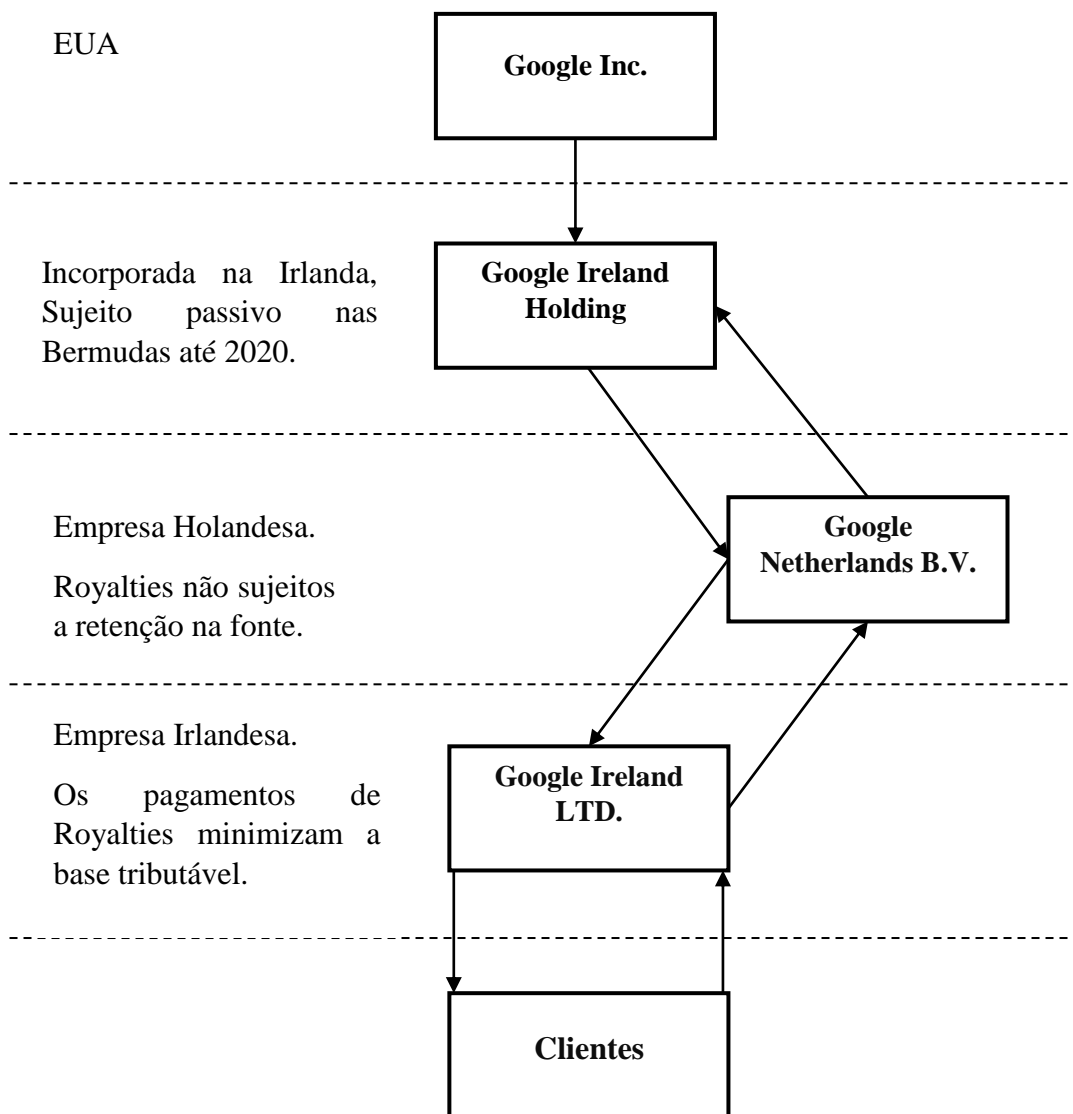
Estes modelos foram selecionados pelo facto de serem modelos que estão a ser utilizados na atualidade, sendo que o conhecimento sobre os mesmos ainda é de certa forma limitado uma vez que não é possível quantificar a dimensão destes esquemas.

Com base na literatura existente foi possível estudar a estrutura “*Double Irish With a Dutch Sandwich*”¹¹, a estrutura “*Green Jersey*” e a estrutura “*Single Malt*”, que serão explorados e analisados.

¹¹ Esta estrutura estará somente em vigor até 31 de dezembro de 2020 através do *Grandfathering Rule*.

5.2.1 Modelo 1: “Double Irish with a Dutch Sandwich”

Figura 5: Estrutura “Double Irish with a Dutch Sandwich”



Elaboração própria. Fonte: *Stateless Income*

Segundo Kleinbard (2011), este modelo foi utilizado por exemplo pela Google por forma a reduzir a sua base tributável nos Estados Unidos.

Por forma a evitar a tributação dos lucros obtidos nos países que aplicam taxas de impostos mais elevadas sobre as sociedades¹², as filiais da Google que se encontram nestes países pagam diretamente à *Google Ireland LTD* elevados Royalties relativos à utilização de ativos intangíveis da Google como são a utilização das Base de Dados, Motores de Pesquisa e Tecnologia Publicitária. Como estes Royalties são dedutíveis nos países de consumo final, obtêm-se bases tributárias muito pequenas ou nulas, sendo os lucros pagos sobre forma de renda à empresa sediada na Irlanda (*Google Ireland LTD*). Assim, a tributação dos lucros obtidos num país terceiro não serão tributados nesses mesmos países.

A Irlanda aplica uma taxa de IRC de 12,5% sobre as Entidades Residentes no país para efeitos Fiscais. Caso não houvesse mais nenhuma operação, estes rendimentos obtidos pela *Google Ireland LTD*, seriam tributados à taxa nominal Irlandesa. No entanto por forma a evitar a tributação à taxa nominal Irlandesa, a empresa irlandesa *Google Ireland LTD* faz pagamentos, que são dedutíveis para efeitos fiscais na Irlanda, de grandes tranches de Royalties à empresa *Google B.V.* que por sua vez efetua pagamentos de Royalties na mesma quantia que havia recebido à *Google Ireland Holding*.

A empresa *Google B.V.* é apenas um veículo de passagem que evita a retenção na fonte por parte do regime fiscal Irlandês, sendo detentora desde 2003 dos Ativos Intangíveis através de um contrato de custos partilhados. Se os Royalties fossem pagos diretamente à empresa *Google Ireland Holding* haveria lugar a retenção na fonte, uma vez que para a Irlanda esta empresa é residente nas Bermudas. Como a *Google B.V.* é residente num Estado Membro da União Europeia, a Irlanda isenta assim de retenção na fonte os Royalties pagos à empresa Holandesa, ainda que a *Google B.V.* apenas sirva apenas para eliminar a retenção na fonte sobre os Royalties.

O regime fiscal Holandês também não interpõe qualquer taxa de tributação à saída destes Royalties que serão pagos à entidade *Google Ireland Holding*, isentando estes pagamentos de Retenção na Fonte.

Do ponto de vista da jurisdição Norte Americana, nem a empresa *Google Ireland LTD* nem a empresa *Google B.V.* existem. Os Estados Unidos apenas veem uma empresa Irlandesa, a

¹² Estes locais dizem respeito às filiais retalhistas localizadas no Médio Oriente e África.

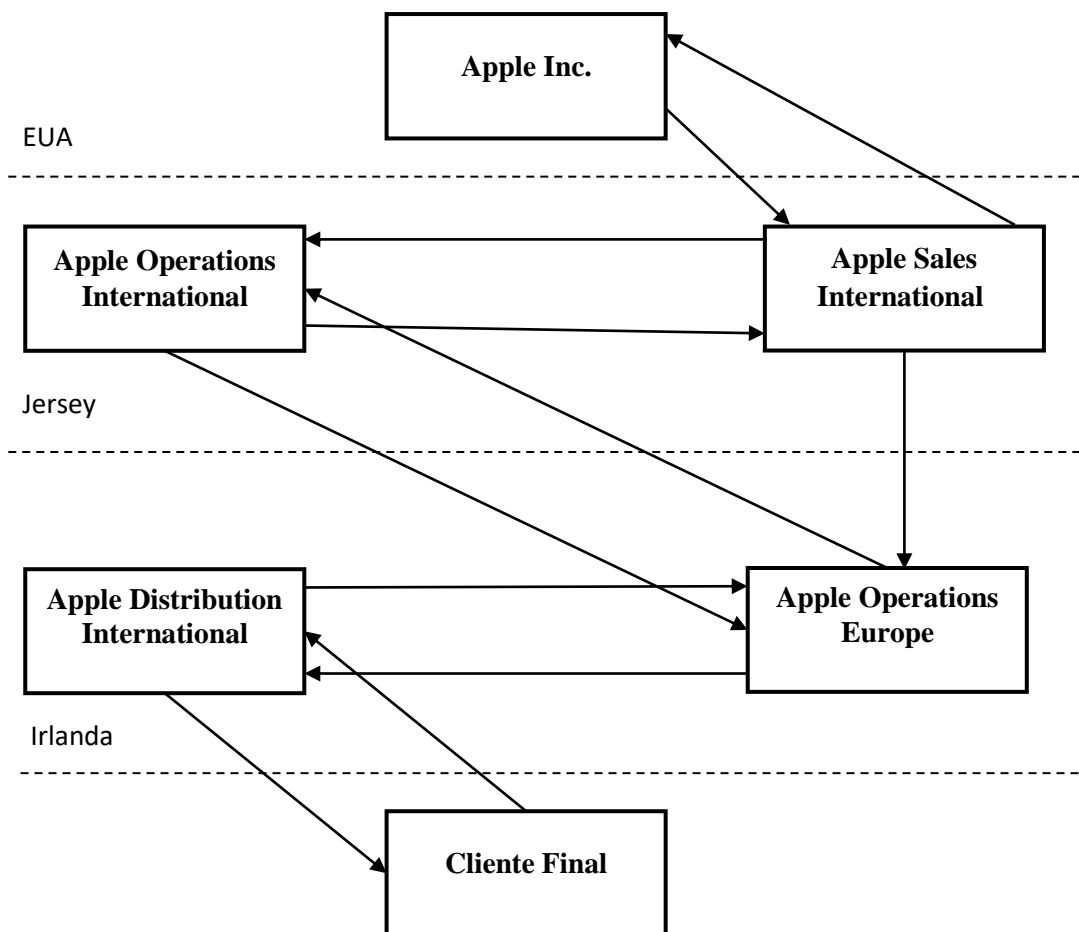
Google Ireland Holding, cujo o lucro tributável é zero ou muito próximo de zero. A diferença entre a jurisdição Irlandesa e Norte Americana no que à residência fiscal diz respeito permite que a Holding não sofra qualquer tipo de tributação.

Enquanto que os Estados Unidos consideram que a residência fiscal corresponde ao local físico onde se encontra sediada a entidade, para a Irlanda importa de onde é detido o controlo e Gestão dessa mesma entidade, resultando assim num “vácuo” que isenta qualquer valor recebido na empresa residente nas Bermudas de imposto, já que não existe qualquer retenção na fonte dos rendimentos que são transferidos. A taxa de IRC nas Bermudas é de 0%. Desta forma os Estados Unidos consideram a empresa Holding como irlandesa enquanto que, a Irlanda, considera esta mesma empresa como residente nas Bermudas.

Devido ao vasto leque de convenções para evitar a dupla tributação da Irlanda, facilmente se consegue substituir qualquer uma das jurisdições utilizadas para o efeito, obtendo-se resultados semelhantes (Kleinbard, 2011).

5.2.2 Modelo 2: “Green Jersey” utilizado pela Apple

Figura 6: Estrutura “Green Jersey”



Elaboração própria, fonte: *Exposed: Apple's Golden Delicious Tax Deals*

A nova estrutura utilizada pela Irlanda passa pela utilização de um novo paraíso fiscal e por um novo modelo da sua estrutura organizacional. Os *Paradise Papers* foram analisados e trabalhados por Christensen & Clancy (2018), em junho de 2018. Estes *papers* revelaram o novo esquema utilizado pela Apple e que permitiu que esta continuasse a obter taxas de imposto efetivas mais baixas do que as taxas de imposto nominais praticadas na Irlanda.

De acordo com Christensen & Clancy,(2018) esta nova estrutura opera da seguinte forma:

A empresa *Apple Operations International* é uma empresa que, face ao modelo que era anteriormente utilizado pela Apple¹³, manteve-se como incorporada na Irlanda, no entanto transferiu a sua residência fiscal para Jersey¹⁴. Esta empresa era detentora da Propriedade Intelectual, mas com a reestruturação já não detém os direitos de exploração da propriedade intelectual, estando estas licenças entregues à *Apple Operations Europe*.

A empresa *Apple Sales International*, que até então era responsável pelo registo das vendas é agora sujeito passivo em Jersey. Segundo o relatório da OCDE, esta empresa não era sujeito passivo em qualquer jurisdição. O registo das vendas fora dos EUA cabe à *Apple Distribution International* que se insere na estrutura como residente na Irlanda.

A Propriedade Intelectual passou a ser detida na Irlanda. Esta operação decorreu utilizando um benefício fiscal previsto no sistema tributário irlandês: era permitido deduzir 100% das despesas de aquisição de um conjunto de Ativos Intangíveis previstos sobre os rendimentos gerados por esses mesmos Ativos intangíveis para o período de 2015 a 2017 (CAIA).

Desta forma foi possível deduzir a totalidade dos rendimentos gerados pelo ativo intangível ao mesmo tempo que se transferiu o montante pago pelo ativo intangível para Jersey que aplica uma taxa de 0% sobre as Sociedades.

Por forma a adquirir as licenças de Propriedade Intelectual, a *Apple Operations Europe* obteve um empréstimo de umas das suas subsidiárias localizadas em Jersey (possivelmente da *Apple Operations International*). Esse mesmo empréstimo foi amortizado com juros, tendo sido pago da empresa Irlandesa para o offshore sediado em Jersey sendo o juro proveniente desses pagamentos dedutível nos resultados obtidos da empresa irlandesa.

Uma das dúvidas existentes residia em saber como seria feito pagamento deste juro à empresa sediada em Jersey: na ausência de uma convenção que isente a retenção na fonte sobre o juro

¹³ Segundo relatório da OCDE, as empresas *Apple Sales International* e *Apple Operations Europe* eram empresas incorporadas na Irlanda. Neste esquema, as empresas obtiveram Tax Rulings, que são acordos vinculativos com a autoridade tributária e que visam sobretudo obter uma informação vinculativa desta. Apesar dos *Rulings* serem legais, os acordos implícitos nestes *rulings* não poderão de forma alguma beneficiar uma empresa face às restantes empresas incorporadas naquele regime fiscal. Este *ruling* permitiu que a Apple alocasse os lucros das vendas fora dos EUA a uma empresa que não tinha residência fiscal em lugar algum. Desta forma apenas uma pequena percentagem era tributada na Irlanda e o restante não era tributado. Desta forma a Apple obteve lucros de 22 mil milhões de dólares, mas somente 50 milhões eram considerados com tributáveis na Irlanda, alcançando assim uma taxa de imposto de 0,005% em 2014.

¹⁴ Anteriormente era residente fiscal nas Bermudas, mas encontrava-se incorporada na Irlanda.

pago, coloca-se uma *Eurobond* num mercado de valores reconhecido, obtendo assim isenção da retenção na fonte.

Os rendimentos provenientes das Vendas que são assim registadas na Irlanda são dedutíveis face à aquisição das Licenças de Propriedade Intelectual por parte da empresa Irlandesa através do programa de *Capital Allowances* especialmente desenhado para ativos intangíveis e que permite a dedução de 100% dos custos atribuíveis à aquisição do ativo intangível incluindo Juros.

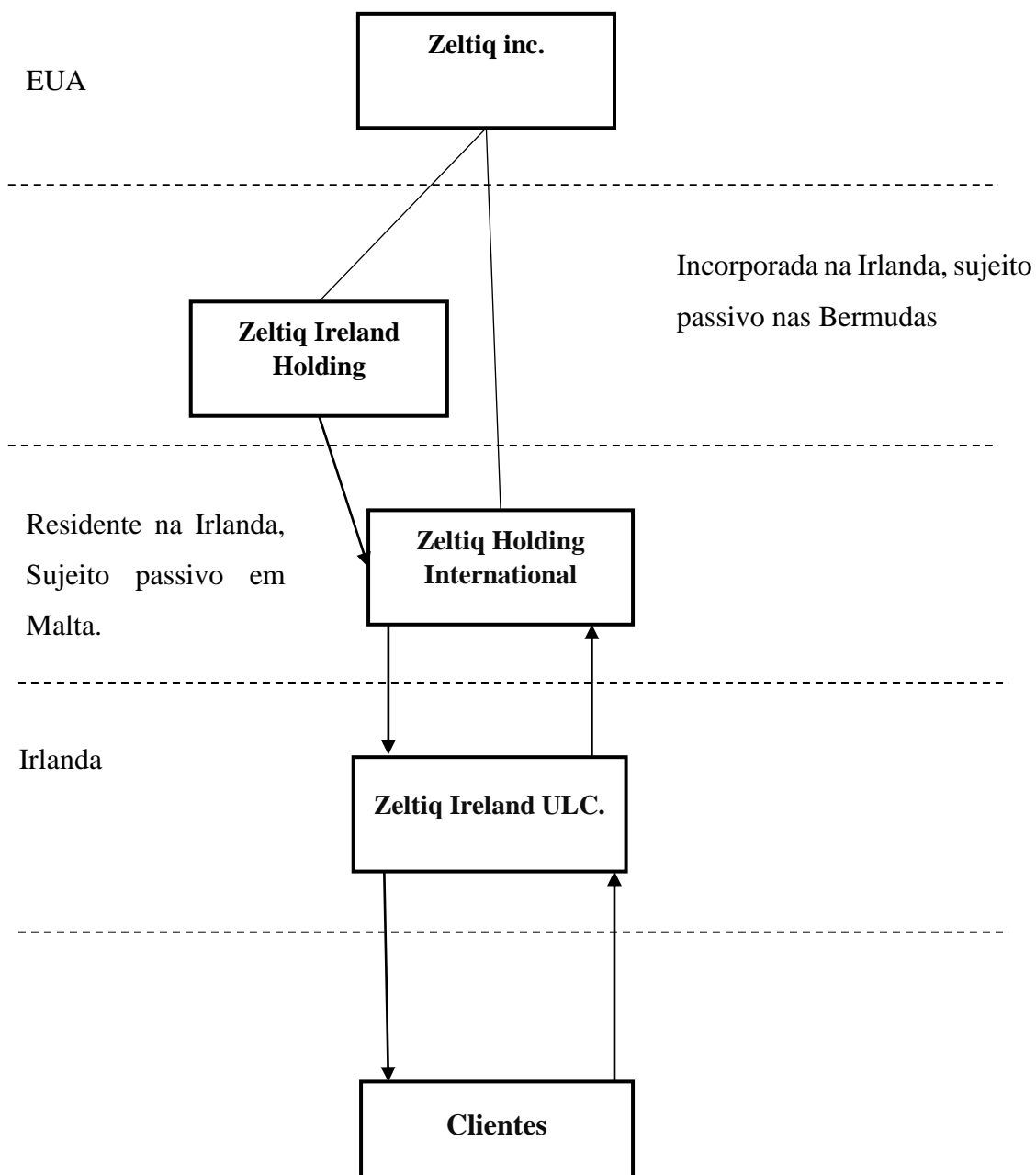
A utilização do offshore (Jersey), tem como principal objetivo reservar o dinheiro e financiar as compras das licenças de Propriedade intelectual por parte da empresa Irlandesa. Desta forma obtém-se uma dupla dedução: a despesa com aquisição do ativo intangível bem como a dedução dos juros pagos à entidade residente no offshore permitindo assim um fluxo monetário que segue diretamente para uma entidade offshore sem ser tributado.

A empresa *Apple Operations Europe*, sujeito passivo na Irlanda, mantém um contrato de custos partilhados com a *Apple Inc.* (empresa Norte Americana), classificando esses custos como investimento em Investigação e desenvolvimento, aproveitando os créditos fiscais obtidos na Irlanda e que permitem, desta forma alcançar uma taxa de imposto no estrangeiro (Irlanda) que ronda os 3,75%.

A deslocalização das empresas da Irlanda para Jersey decorreu durante um período de 3 meses concedido pelo governo Irlandês e começou em outubro de 2014. Este período permitiu que as empresas pudessem alterar a localização das suas filiais não residentes na Irlanda, uma vez que nesta mesma data a Irlanda anunciou que, a estrutura *Double Irish*, não iria ser mais permitida.

5.2.3 Modelo 3: *Single Malt*, utilizado pela empresa Zeltiq

Figura 7: Estrutura “*Single Malt*”



Elaboração Própria, Fonte: “*Impossible*” structures outcomes overlooked by the 2015 tax Spillover Analysis.

Este modelo é apenas um reajustar do “*Double Irish*” tradicional. Existe somente a transação das Licenças de Propriedade Intelectual das Bermudas para Malta segundo o relatório da Christian Aid (2017) como se explica nos parágrafos seguintes.

A empresa *Zeltiq Holding International*, sujeito passivo em Malta, apesar de estar incorporada na Irlanda, adquiriu a propriedade intelectual da antiga empresa sediada no Paraíso Fiscal utilizado para estabelecer a estrutura “*Double Irish with a Dutch Sandwich*” pelo seu valor contabilístico¹⁵.

Para efeitos fiscais, o regime fiscal Maltês permite que o ativo seja mais tarde revalorizado ao justo-valor, que será, por efeito, muito mais elevado do o valor contabilístico pago pela empresa *Zeltiq Holding International*.

Esta mais-valia gerada pela alteração do princípio de valorização do ativo intangível é passível de dedução em Malta até 1/3 da mais valia registada para os próximos 3 anos sobre os rendimentos gerados pelo ativo intangível. A mais valia pode ser muito superior ao valor contabilístico registado inicialmente, levando a que as deduções possam ser bastante elevadas.

Como Malta é um Estado Membro da UE, a Irlanda não efetua qualquer retenção na fonte sobre os Royalties pagos a Malta, independentemente de estes virem a ser tributados ou não no país de destino. Desta forma os Royalties pagos pela empresa *Zeltiq Ireland ULC* permitem assim deduzir as suas receitas obtidas na exploração dos ativos intangíveis.

Graças à alteração do critério de valorização do ativo intangível registado em Malta é possível alcançar uma taxa efetiva sobre o rendimento da empresa Maltesa muito próximo de 0%.

Caso exista um lucro registado pela empresa Maltesa e conseqüentemente dividendos, os lucros gerados serão tributados a 35% inicialmente, havendo uma devolução aquando da distribuição de dividendos de 6/7 do valor do imposto gerado, obtendo-se assim uma taxa de imposto efetiva sobre os Royalties sempre inferior a 5%.

¹⁵ Por não ser possível obter dados de como é feita a alteração da estrutura “*Double Irish with a Dutch Sandwich*”, e por ser necessário a aquisição da Propriedade Intelectual da empresa sediada em Malta, supõe-se que foi efetuado um novo *Buy-In-Payment* pela Empresa Maltesa à empresa sediada no Paraíso Fiscal, por forma a transmitir as licenças de propriedade Intelectual. (ex. Bermudas).

Malta contempla ainda o princípio que estabelece que o local de residência da Holding é onde se verifica o controlo e gestão da mesma. O que significa que apesar de a Irlanda ter assinado o instrumento Multilateral emitido pela OCDE na sua íntegra, Malta por sua vez optou por manter os critérios iniciais, verificando de onde é detido o controlo e gestão de uma determinada entidade. Desta forma, e através da convenção para a não dupla tributação estabelecida entre Malta e Irlanda, o critério que se sobrepõe é o critério Maltes. A Irlanda considera, também, que a empresa *Zeltiq Holding International* é sujeito passivo em Malta, uma vez que é lá que é detido o controlo e gestão da empresa, ainda que esta esteja sediada em solo Irlandês. Os impostos serão assim pagos em Malta. Os dividendos pagos aos acionistas seguem para os Estados Unidos com uma tributação máxima de 5%. Aos olhos da legislação Norte Americana, a empresa *Zeltiq Holding International* é para todos os efeitos sujeito passivo na Irlanda.

Outra opção para o presente esquema seriam os Emirados Árabes Unidos, com quem a Irlanda tem uma convenção para evitar a dupla tributação.

Existem atualmente empresas como a Zeltiq e LinkedIn/Microsoft que apresentam subsidiárias Maltesas, muito possivelmente como alternativa ao “*Double Irish*” que tem os seus dias contados.

5.2 Identificação dos principais pontos vulneráveis do sistema fiscal Irlandês

Para a identificação dos pontos vulneráveis do sistema tributário irlandês através dos esquemas acima referidos utilizou-se um estudo levado a cabo pela Comissão Europeia denominado de “*Study on Structures of Aggressive Tax Planning and Indicators*”, daqui em diante será denominado de Estudo da União Europeia, que atribui indicadores de acordo com a permeabilidade dos seus regimes fiscais relativos a benefícios ou instrumentos concedidos por esses mesmos regimes fiscais aos sujeitos passivos e outras entidades que utilizem o sistema fiscal em causa (Comissão Europeia, 2016b).

Sendo um trabalho da União Europeia, o estudo está especificamente direcionado para os Estados Membros da UE. Desta forma pretende-se através dos indicadores atribuídos, concluir quais as principais falhas do sistema Irlandês que deverão ser emendadas por forma a evitar a utilização de estes e outros esquemas num futuro próximo.

5.2.1 Especificações do estudo realizado pela Comissão Europeia

Por forma a classificar os modelos utilizados pelas multinacionais que se aproveitam do sistema tributário Irlandês, recorreu-se ao estudo efetuado em 2015 pela comissão Europeia.

O estudo visava sobretudo identificar modelos de planeamento fiscal agressivo, identificar indicadores que visem facilitar ou permitir o planeamento fiscal agressivo e analisar os regimes tributários atribuindo indicadores, por forma a identificar regras ou práticas (ou ausência das mesmas) que fazem com que determinados Estados Membros estejam mais vulneráveis a este tipo de esquemas.

O estudo tem por base 7 estruturas de planeamento fiscal agressivas, 4 já identificadas nos reportes realizados pelo BEPS mais 3 estruturas que os autores consideraram relevantes caracterizar no presente estudo: uma estrutura financeira híbrida; duas estruturas que utilizam a propriedade intelectual com base num contrato de partilha de custos; uma estrutura que utiliza a propriedade intelectual com um contrato de partilha de custos. um esquema de empréstimo proveniente de um Offshore; um esquema que envolve uma entidade híbrida; um esquema que envolva regimes de patente-box (Comissão Europeia, 2016b).

5.2.2 Identificação e caracterização dos indicadores definidos pelo estudo

Os indicadores utilizados podem ser classificados como características genéricas de um determinado regime fiscal que têm um enorme potencial de facilitarem o planeamento fiscal agressivo. Desta forma, os indicadores podem incidir sobre uma determinada lei ou regime fiscal específico ou pode incidir sobre a inexistência de qualquer entrave à implementação desse tipo de esquemas.

Desta forma, definiram-se 3 categorias de indicadores:

Indicadores ativos são os que promovem diretamente a implementação de estruturas de planeamento fiscal agressivo, ou seja, são os que conferem diretamente qualquer benefício fiscal abusivo.

Um indicador passivo é um indicador que apesar de -não promover qualquer benefício fiscal, é um indicador que permite a implementação de uma determinada estrutura de planeamento fiscal agressivo não oferecendo qualquer impedimento a que isso aconteça.

A falta de regras antiabuso representam a ausência de um conjunto de regulamentos que visam combater a evasão fiscal.

Com base na informação acima descrita, os autores do estudo atribuíram um número a cada tema e uma categoria de indicador, que se resume na tabela seguinte:

Tabela 3: Resumo dos indicadores do estudo “*Study on Structures of Agressive Tax Planning and Indicators*”.

Tema	Nº	ASSUNTO	Categoria
Dividendos Recebidos	1	Isenções demasiado abrangentes sobre os dividendos recebidos	Passivo
Dividendos Pagos	2	Inexistência de retenção na fonte nos dividendos pagos	Passivo
	3	Inexistência de retenção na fonte nos equivalentes a dividendos (Ex: Diminuição de Cap. Social)	Passivo
	4	Inexistência de testes sobre o destinatário dos dividendos aquando da obtenção de isenção/diminuição de retenção na fonte	Falta de Regras antiabuso
	5	Dedução fiscal sobre os dividendos pagos	Ativo
	Juros Recebidos	6	Inexistência de tributação sobre rendimentos provenientes de instrumentos híbridos

	Inexistência de ajustamentos fiscais		
7	aquando de financiamentos concedidos sem juros		Ativo
8	Deduções fiscais obtidas nos juros pagos nas operações intragrupo		Passivo
9	Obtenção de deduções fiscais é independente do regime de tributação da entidade credora	Falta de Regras antiabuso	
10	Deduções fiscais de juros em casos em que o empréstimo obtido não contemple o pagamento de juros		Ativo
11	Isonomia fiscal de benefícios obtidos com empréstimos obtidos sem juros	Falta de Regras antiabuso	
Juros Pagos	12 Ausência de regras de Subcapitalização	Falta de Regras antiabuso	
13	Ausência de regras de limitação de dedução dos gastos de financiamento		Passivo
14	Ausência de retenção na fonte no pagamento de Juros		Passivo
15	Inexistência de testes sobre o beneficiário da operação para a dedução da retenção na fonte sobre os juros	Falta de Regras antiabuso	

Remuneração do Capital Social	16	Juros do Capital Próprio Dedutíveis	Ativo
Recebimentos provenientes de Royalties ou Propriedade Intelectual	17	Existência do Regime de <i>Patent Box</i> ou outros regimes preferenciais nos rendimentos provenientes de propriedade intelectual	Ativo
	18	Isonção de tributação sobre os ganhos de capital (mais-valias) aquando das transferências de Propriedade Intelectual	Passivo
Pagamento de Royalties ou Propriedade Intelectual	19	Dedução dos custos intragrupo proveniente de Royalties	Passivo
	20	Inexistência de Retenção na fonte nos pagamentos de Royalties	Passivo
	21	Inexistência de testes sobre o beneficiário da isonção de retenção na fonte nas operações que envolvam royalties	Falta de Regras antiabuso
	22	Obtenção de benefícios fiscais em I&D mesmo quando estes custos são reembolsáveis	Passivo
Tributação do Grupo	23	Permissão de estratégias de aquisição por parte de Holdings de empresas num estado membro para	Passivo

		obtenção de benefícios fiscais específicos nesse estado membro	
Regras CFC	24	Inexistência de Regras CFC	Falta de Regras antiabuso
	25	Diferenças nos regimes de tributação no país onde a empresa é residente e no país onde é detido o seu capital	Passivo
Entidades Não Residentes	26	Inexistência de regras que permitam o alinhamento das tributações do país onde reside a entidade (<i>domestic partnerships</i>) e o país onde se encontra detido o seu capital	Falta de Regras antiabuso
	27	Inexistência de regras que permitam o alinhamento das tributações do país onde reside a entidade (<i>domestic company</i>) e o país onde se encontra detido o seu capital	Falta de Regras antiabuso
	28	Taxa de IRC = 0%	Ativo
Entidades Isentas de Tributação	29	Empresa sediada num país membro não é considerada lá residente fiscal caso o seu controlo e gestão seja feito noutro país	Ativo

	30	Existência de <i>Rulings</i> unilaterais sobre Royalties e Juros	Passivo
Práticas de <i>Ruling</i>	31	Isonção de tributação sobre os lucros anormal quando comparado com operações semelhantes devido à existência de prática de <i>Ruling</i> .	Ativo
GAAR/SAAR	32	Inexistência de regras antiabuso específicas e gerais contra modelos de planeamento fiscal agressivo	Falta de Regras antiabuso
Outros Temas (Residual)	33	Qualquer outro indicador identificável pelas autoridades tributárias nacionais	

Elaboração Própria, Fonte: “*Study on Structures of Aggressive Tax Planning and Indicators*”

Na elaboração do presente estudo, foram atribuídos indicadores a um conjunto de modelos e estruturas utilizados pelos grupos multinacionais identificados. Foram também atribuídos um conjunto de indicadores a cada regime fiscal dos 28 Estados Membro da União Europeia. No entanto, o estudo apenas teve em consideração as alterações efetuadas até 2015 em cada um dos regimes fiscais.

Assim, o que se pretende é a análise dos indicadores atribuíveis pelos esquemas desenvolvidos nos pontos anteriores, introduzido assim uma análise a novos esquemas.

5.3. Atribuição de Indicadores aplicáveis à Irlanda em cada Modelo

5.3.1 Descrição do Procedimento a aplicar

O que se pretende na presente análise é avaliar quais as falhas imputáveis ao sistema Irlandês em cada um dos esquemas utilizados.

Desta forma será possível caracterizar quais os principais pontos comuns que permitem que a Irlanda seja uma das principais jurisdições utilizadas nestes esquemas.

5.3.2 Modelo 1: "Double Irish With a Dutch Sandwich"

Neste modelo existem duas Entidades a serem caracterizadas. A empresa *Google Ireland.Holding* e a empresa *Google Ireland LTD*. uma vez que ambas utilizam o sistema fiscal Irlandês para a aplicação do esquema de planeamento fiscal agressivo.

A empresa *Google Ireland Holding* encontra-se incorporada na Irlanda, no entanto é residente para efeitos fiscais nas Bermudas. Nesta situação o Regime Irlandês indica que a sociedade deverá ser tributada no país onde se verifique a gestão e controlo da empresa *Google Ireland Holding* ainda que a empresa seja residente na Irlanda o que implica a atribuição do Indicador nº 29.

Sobre a *Google Ireland LTD*. atribuiu-se o indicador nº 27. A inexistência de qualquer regulamento que permita alinhar as jurisdições Americana e Irlandesa ao permitirem que os pagamentos de Royalties sigam para um Offshore sem qualquer tributação.

A falta de um instrumento multilateral e de regras antiabuso permitem que este esquema seja consumado.

A *Google Ireland LTD*. utiliza o regime fiscal Irlandês por forma diminuir a sua base sujeita a imposto através da dedução dos pagamentos dos Royalties efetuados à empresa holandesa. Esta empresa não aplica qualquer retenção na fonte sobre os Royalties pagos a outra empresa ao abrigo de uma convenção de não dupla tributação ou a um Estado Membro da EU, fatores que indiciam a utilização de esquemas descritos nos indicadores nº 20 e nº 19.

Outro ponto identificado é o de que o regime Irlandês não interpõe qualquer regra de verificação sobre o beneficiário dos Royalties pagos. Esta regra visa sobretudo verificar se a empresa recetora dos Royalties desempenha somente a função de intermediário por forma a obter um benefício fiscal. O que se verifica ao utilizar-se a empresa Holandesa como ponto de apoio por forma a evitar uma retenção na fonte aquando dos pagamentos de Royalties à empresa residente fiscal nas Bermudas, aplicando-se o indicador nº21.

A inexistência de Regras Gerais ou Especificas Antiabuso que permitem que este esquema ocorra utilizando a jurisdição contribuem para a atribuição do indicador nº32.

5.3.3 Modelo 2: “Green Jersey” utilizado pela Apple

No modelo Green Jersey podemos identificar diversos indicadores que caracterizam um esquema de planeamento fiscal agressivo.

A utilização de um benefício especificamente desenhado para a dedução dos custos de aquisição de um determinado ativo intangível sobre os rendimentos futuros gerados por este mesmo ativo intangível no espaço temporal limitado bem como a possibilidade de alterar a localização das filiais durante 3 meses pode indicar uma prática de *Ruling*, ao conferir-se vantagens específicas a empresas que neste período quisessem alterar as suas estruturas assim como transferir os direitos de propriedade intelectual para outras empresa do grupo. A esta estratégia é desta forma atribuído o indicador nº 31 por ser possível obter uma isenção excessiva de uma transação de um ativo intangível e que pode anular qualquer regra de preço de transferência aplicável uma vez que permite a dedução do custo do ativo intangível em 100% contra futuros rendimentos por ele providenciados. A possibilidade de realocar o local de onde é detido a gestão e controlo de uma empresa durante o período de 3 meses na altura em que foi anunciado o terminar de umas das maiores ferramentas BEPS reforça ainda mais esta ideia, podendo escolher-se o local onde a empresa será considerada como Sujeito Passivo até, pelo menos, 1 de janeiro de 2020.

A obtenção de um empréstimo intragrupo e a possibilidade de dedução desses mesmos juros sobre o rendimento tributável por parte de uma empresa Irlandesa é caracterizável com a atribuição do indicador nº 8.

Como não é possível compreender se houve retenção na fonte por parte da Irlanda sobre os juros pagos não será considerado mais nenhum indicador relativamente ao empréstimo obtido.

O facto de haver um contrato de custos partilhados e um incentivo para reembolsar custos provenientes de investimentos feitos em I&D apontam para a aplicação do indicador nº22.

A possibilidade de o Juro de um empréstimo intragrupo ser dedutível na Irlanda sem que se teste qual o benefício real obtido dessa dedução implica a atribuição do indicador nº 15. O juro pago na transação intragrupo tem somente o intuito de diminuir o imposto a pagar na Irlanda.

A inexistência de Regras gerais e específicas de antiabuso que visam não permitir a aplicação desta estrutura contribui com o indicador nº 32.

5.3.4 Modelo 3: “Single Malt”, utilizado pela empresa Zeltiq

Após análise ao esquema é possível atribuir diversos indicadores de planeamento fiscal. Apesar de não se conhecer de forma aprofundada todos os contornos dos modelos é possível caracterizá-lo, contribuindo assim para a lista de indicadores finais, como se verifica nos parágrafos seguintes.

A não aplicação de retenção na fonte aos pagamentos efetuados sobre a forma de Royalties da empresa *Zeltiq Ireland ULC* à empresa *Zeltiq Holding International* por esta última ser residente num Estado-Membro leva à aplicação do indicador nº20.

O facto de não se verificar qual o motivo do pagamento dos royalties e quais os benefícios retirados pela empresa recetora leva à atribuição do indicador nº21.

A possibilidade de dedução dos pagamentos efetuados sob forma de royalties aos resultados obtidos é motivo para que atribua o indicador nº19.

O facto de não se aplicar aqui o instrumento multilateral no que há residência fiscal diz respeito, permitindo que a residência se fiscal se estabeleça no país onde se verifica o controlo e gestão da mesma contribui para a aplicação do indicador nº29.

A inexistência de qualquer regra geral antiabuso ou de qualquer regra específica contra a constituição de estruturas que permitem o planeamento fiscal agressivo levam à atribuição do indicador nº32.

5.4 Validação do estudo: Indicadores comuns que indicam os pontos explorados pelas multinacionais na Economia Irlandesa

Após as análises efetuadas nos capítulos anteriores aos principais pontos tributários e económicos da Irlanda, definiu-se um conjunto de indicadores que caracterizam os pontos chave das estratégias que utilizam a Irlanda como ponto estratégico para a implementação de Estruturas que visam um planeamento fiscal agressivo:

Na tabela resumo é possível identificar os indicadores atribuíveis ao regime Irlandês através dos regimes acima retratados:

Tabela 4: Resumo dos indicadores atribuíveis aos modelos em análise

Indicador nº	Descrição	Categoria	nº de entradas
8	Deduções fiscais obtidas nos juros pagos nas operações intragrupo	Passivo	x1
15	Inexistência de testes sobre o beneficiário da operação para a dedução da retenção na fonte sobre os juros	Falta de Regras Antiabuso	x1
19	Dedução dos custos intragrupo proveniente de Royalties	Passivo	x2
20	Inexistência de Retenção na fonte nos pagamentos de Royalties	Passivo	x2
21	Inexistência de testes sobre o beneficiário da isenção de retenção na fonte nas operações que envolvam royalties	Falta de Regras Antiabuso	x2
22	Obtenção de benefícios fiscais em I&D mesmo quando estes custos são reembolsáveis	Passivo	x1
27	Inexistência de regras que permitam o alinhamento das tributações do país onde reside a entidade (<i>domestic company</i>) e o país onde se encontra detido o seu capital	Falta de Regras Antiabuso	x1
29	Empresa sediada num país membro não é considerada lá residente fiscal caso o seu controlo e gestão seja feito noutra país	Ativo	x2

31	Isenção de tributação sobre os lucros anormal quando comparado com operações semelhantes devido à existência de prática de <i>Ruling</i> .	Ativo	x1
32	Inexistência de regras antiabuso específicas e gerais contra modelos de planeamento fiscal agressivo	Falta de Regras Antiabuso	x3

Elaboração própria, com base no *working paper* “*Study on Structures of Aggressive Tax Planning and Indicators*”

Tabela 6: combinação de indicadores sugerida pelo *working paper* “*Study on Structures of Aggressive Tax Planning and Indicators*”

Combinação de Indicadores	Descrição
19+21	Dedução de Royalties combinado com a ausência de teste sobre o beneficiário. Indica que o regime fiscal irlandês facilita a implementação de estruturas que visem diminuir a base tributária através do pagamento de Royalties.
19+20	Dedução geral De Royalties combinado com ausência de retenção na fonte. Indica que o regime Irlandês pode ser utilizado com um “ <i>Flow-Through</i> ” de Royalties.
8+15	Dedução Geral dos Gastos com Juros combinado com a ausência de teste sobre o beneficiário das deduções. Este esquema indica que existe facilidade de implementar esquemas de planeamento fiscal agressivo que permitem a erosão da base tributável.

Elaboração própria, Fonte: *working paper Study on Structures of “Aggressive Tax Planning and Indicators”*

Aplicando o estudo realizado às Estruturas de Planeamento fiscal foi possível verificar que existem diversas situações que contribuem para que estas estruturas consigam concretizar os seus objetivos de diminuir a sua base tributável e de forma a diminuir a taxa efetiva de imposto sobre os seus resultados.

Conforme se pretendia demonstrar, estas estruturas utilizam sobretudo a isenção de retenção na fonte permitido pelo regime fiscal Irlandês tanto nos pagamentos de juros como de Royalties, sem que seja efetuado qualquer teste sobre o beneficiário destes pagamentos por forma a compreender o fim a que se destinam.

De igual forma o regime Irlandês permite uma dedução dos custos de Royalties bem como de Juros pagos contra os rendimentos obtidos, sem que se faça qualquer teste sobre o fim desses mesmos pagamentos, expondo-se desta forma a esquemas de planeamento fiscal agressivo.

A possibilidade de obter um benefício duplo com os gastos de Investigação e desenvolvimento também constituem um fator de risco de implementação de esquemas de planeamento fiscal agressivo, ainda que este seja considerado um indicador passivo.

No entanto, existem outros indicadores como por exemplo a possível prática de *Ruling* que confere um determinado benefício específico a uma determinada entidade, prática que já se havia verificado antes. Cumulativamente, o facto de o critério de residência fiscal ainda se encontrar separado do regime de residência física indicam que o regime fiscal Irlandês deverá passar por uma grande reestruturação por forma a ser menos permeável.

O facto de haver possibilidade de aplicação de esquemas de planeamento fiscal agressivo indica que as regras de GAAR e SAAR não são suficientemente fortes para prevenirem que este tipo de esquemas continue e a ser implementado na Irlanda.

Nas estruturas analisadas verificamos que a Irlanda funciona maioritariamente como país intermediário sobretudo das transações financeiras, ligando assim, as empresas-mãe norte americanas às suas subsidiárias residentes em países com taxas imposto nulas ou muito próximas de zero sobre determinados rendimentos. Isto verifica-se também pela combinação de indicadores que indicam a atribuição de um benefício duplo de isenção de retenção na fonte e de dedução dos custos relacionados com juros e Royalties que, demonstram que o regime irlandês é um regime de transição, ou de “*Flow-through*”.

CAPÍTULO VI Conclusões Finais

CAPÍTULO VI Conclusões Finais

6.1 Principais Conclusões

Desde há muito que se fala num termo, que apesar de não ter uma definição legal e concreta atualizada, continua a dar muito que falar: Paraíso Fiscal.

Se é verdade que a falta de uma definição legal e atual não nos permite caracterizar como paraíso fiscal uma determinada região, é possível estabelecer um conjunto de princípios que indiciam que, caso houvesse uma definição concreta e atual deste termo, muitos dos regimes fiscais poderiam ser considerados como paraísos fiscais frutos dos benefícios e isenções que estes atribuem, ainda que só a determinados tipos de rendimentos.

Sem dúvida que a globalização é um dos fatores que mais se aponta para a utilização de Paraísos Fiscais. Os Grupos Multinacionais aproveitam todas as possibilidades existentes de aumentarem a sua capacidade de maximização dos lucros. O planeamento fiscal surge assim como um dos fatores de maior relevo para o alcance desta competitividade fiscal.

A implementação de estruturas de planeamento de fiscal agressivo por parte dos Grupos Multinacionais visam assim aproveitar os benefícios de cada regime fiscal nacional, bem como possíveis lacunas deixas entre estes regimes fiscais.

E novamente surge a dificuldade de definir planeamento fiscal agressivo, fator amplamente explorado pelos Grupos Multinacionais, mas que não tem qualquer definição legal.

É nesta situação que surgem países que, querendo tornar as suas economias mais competitivas, sobretudo atraindo investimento direto do estrangeiro, criam benefícios que visam atrair estes Grupos Multinacionais, benefícios esses que permitem a implementação de estruturas de planeamento fiscal agressivo, levando a que muitas vezes sejam caracterizados como paraísos fiscais.

As estratégias dos países referidos no paragrafo anterior passam sobretudo por desenvolver incentivos fiscais à exploração de ativos intangíveis bem como o estabelecimento de uma vasta rede de convenções para evitar a dupla tributação, para que não se levantem quaisquer embargos à desmobilização dos Grupos Multinacionais para estas Economias.

A Irlanda, verifica-se assim como um país que apresenta uma alta atratividade para os Grupos Multinacionais Norte Americanos, atraindo sobretudo a indústria tecnológica e farmacêutica para o seu país. No entanto, o regime fiscal Irlandês tem estado debaixo de fogo, fruto das políticas económicas e fiscais que têm permitido que, alguns grupos multinacionais tenham obtido benefícios fiscais muitas vezes considerados como abusivos aquando da utilização do regime fiscal Irlandês.

A UE e a OCDE têm tentado intervencionar dentro das suas possibilidades os países sob sua alçada por forma a evitar a erosão das bases tributárias através de esquemas de planeamento fiscal agressivo.

No entanto, a alta adaptabilidade dos Grupos Multinacionais e a livre aplicação dos requisitos mínimos definidos, quer pela ATAD quer pelo plano BEPS, pelas jurisdições sob sua alçada têm se revelado infrutíferos, pelo menos para o regime fiscal Irlandês que continua a ser permissivo na aplicação destas estruturas.

Exemplo claro da situação descrita no parágrafo anterior, é a existência de 3 estruturas utilizadas por 3 grupos multinacionais que permitem a obtenção de taxas de imposto muito próximas de 0 e que utilizam o sistema fiscal Irlandês para esse fim.

6.2 Dificuldades e limitações do estudo

Durante a investigação deparamo-nos com diversas dificuldades, sobretudo do ponto de vista da escassez de informação e da dificuldade técnica associada.

Sem dúvida que as empresas e países envolvidos neste tipo de esquemas tentam, da melhor forma possível, ocultar toda a informação relevante para a caracterização de esquemas de planeamento fiscal agressivo por forma a evitar sanções como já aconteceram em 2016 quando a OCDE obrigou à devolução de 13 biliões de Euros por parte da Apple à Irlanda por ajudas indevidas.

6.3 Contribuições do presente Estudo

Através de uma análise detalhada ao regime fiscal Irlandês e a Economia Irlandesa, foi possível compreender de uma forma mais profunda de que forma os grupos multinacionais utilizam o regime fiscal Irlandês e quais são os mecanismos que permitem que a Irlanda se insira na ótica

dos grupos multinacionais, como um dos países que mais vantagens oferece em termos de taxas de imposto.

A aplicação de indicadores já definidos a estruturas mais recentes, permite assim atualizar a caracterização de novos esquemas que foram surgindo desde então e que utilizam o regime fiscal Irlandês.

Referências Bibliográficas

- Alm, J. (2014). Does an uncertain tax system encourage «aggressive tax planning»? *Economic Analysis and Policy*, 44(1), 30–38. <https://doi.org/10.1016/j.eap.2014.01.004>
- Amorim, J. C. (2007). Algumas Medidas de Combate à Evasão Fiscal. *Revista de Ciências Empresariais e Jurídicas*, 12. Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto.
- Chardonnet, A., & Langerock, J. (2017). Blacklist or Whitewash? What a real EU blacklist of tax havens should look like, (November). Obtido de https://www.oxfam.org/sites/www.oxfam.org/files/file_attachments/bn-blacklist-whitewash-tax-havens-eu-281117-en_0.pdf
- Christensen, M., & Clancy, E. (2018). *Exposed : Apple ' s golden delicious tax deals Is Ireland helping Apple pay less than 1 % tax in the EU?* Bruxelas. Obtido de http://www.guengl.eu/uploads/news-documents/Apple_report_final.pdf
- Christian Aid. (2017). «Impossible» structures: tax outcomes overlooked by the 2015 tax spillover analysis. Obtido de <https://www.christianaid.ie/sites/default/files/2018-02/impossible-structures-tax-report.pdf>
- Cobham, A., & Janský, P. (2017). WIDER Working Paper 2017 / 55 Global distribution of revenue loss from tax avoidance Re-estimation and country results, (March), 1–28. Obtido de <https://www.wider.unu.edu/sites/default/files/wp2017-55.pdf>
- Comissão Europeia. (2016a). Proposal for a Council Directive on a Common Corporate Tax Base, 0337.
- Comissão Europeia. (2016b). *Study on Structures of Aggressive Tax Planning and Indicators* (Vol. 7565). <https://doi.org/10.2778/59284>
- Conselho Europeu. (2016). DIRETIVA (UE) 2016/ 1164 DO CONSELHO - de 12 de julho de 2016 - que estabelece regras contra as práticas de elisão fiscal que tenham incidência direta no funcionamento do mercado interno. *Jornal Oficial da União Europeia*.
- Deloitte. (2017). Taxation and Investment in Ireland 2017, 1–39. Obtido de

<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-irelandguide-2017.pdf>

Dharmapala, D. (2008). What problems and opportunities are created by tax havens. *Oxford Review of Economic Policy*, 24(4), 661–679. <https://doi.org/10.1093/oxrep/grn031>

Dharmapala, D. (2014). What Do We Know About Base Erosion and Profit Shifting? A Review of the Empirical Literature Dhammika Dharmapala What Do We Know About Base Erosion and Profit Shifting? A Review of the Empirical Literature Abstract, 35(4), 421–448. Obtido de https://chicagounbound.uchicago.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=2385&context=law_and_economics

Domonkos, T., Domonkos, Š., Dolinjacová, M., & Grisáková, N. (2013). The Effect of the Formula Apportionment of the Common Consolidated Corporate Tax Base on Tax Revenue in the Slovak Republic «The Effect of the Formula Apportionment of the Common Consolidated Corporate Tax Base on Tax Revenue in the Slovak Republic», 453–467. Obtido de https://www.sav.sk/journals/uploads/0621143805_13_Domonkos-RS.pdf

Double Taxation and Tax Evasion. (1927). Em *Publications of the League of the Nations* (Vol. II). Geneva: Comitte of Techinal Experts on Double Taxation and Tax Evasion. Obtido de https://biblio-archive.unog.ch/Dateien/CouncilMSD/C-216-M-85-1927-II_EN.pdf

Dourado, A. P. (2016). The EU Anti Tax Avoidance Package: Moving Ahead of BEPS? *Intertax*, 44(6,7), 440–446. Obtido de <https://www.kluwerlawonline.com/document.php?id=TAXI2016036>

Duffy, J., & Bailey, T. (2016). The Anti-Tax Avoidance Directive in Ireland : Winds of Change or an Easterly Breeze. *Matheson*, 4, 106–112. Obtido de https://www.matheson.com/images/uploads/documents/The_Anti-Tax_Avoidance_Directive_in_Ireland_-_Winds_of_Change_or_an_Easterly_Breeze.pdf

Ernst & Young (Ireland). (2017). *Ireland announces changes to capital allowances for intangible assets*. Obtido de https://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Ireland_announces_changes_to_capital_all

owances_for_intangible_assets/%24FILE/2017G_05809-171Gbl_Ireland announces changes to capital allowances for intangible assets.pdf

Eurodad. (2017). Tax Games: the Race to the Bottom. *Europe's role in supporting an unjust global tax system*. Obtido de <http://www.eurodad.org/files/pdf/1546849-tax-games-the-race-to-the-bottom-1512547011.pdf>

Fuest, C., Spengel, C., Finke, K., Heckemeyer, J., & Nusser, H. (2013). Profit Shifting and «Aggressive» Tax Planning by Multinational Firms: Issues and Options for Reform. *Ssrn*, (13). <https://doi.org/10.2139/ssrn.2343124>

Garcia-Bernardo, J., Fichtner, J., Takes, F. W., & Heemskerk, E. M. (2017). Uncovering offshore financial centers: Conduits and sinks in the global corporate ownership network. *Scientific Reports*, 7(1), 1–10. <https://doi.org/10.1038/s41598-017-06322-9>

Heckemeyer, J., & Overesch, M. (2013). Multinationals' Profit Response to Tax Differentials: Effect Size and Shifting Channels. *Centre for European Economic Research Discussion Papers*, (13), 0–25. <https://doi.org/10.2139/ssrn.2303679>

Johansson, Å., Skeie, Ø. B., Sorbe, S., & Menon, C. (2017). “Tax planning by multinational firms: Firm-level evidence from a cross-country database”. *OECD Economics Department Working Papers*, (1355). <https://doi.org/10.1787/9ea89b4d-en>

Jones, C., & Temouri, Y. (2016). The determinants of tax haven FDI. *Journal of World Business*, 51(2), 237–250. <https://doi.org/10.1016/j.jwb.2015.09.001>

Jones, C., Temouri, Y., & Cobham, A. (2018). Tax haven networks and the role of the Big 4 accountancy firms. *Journal of World Business*, 53(2), 177–193. <https://doi.org/10.1016/j.jwb.2017.10.004>

Kleinbard, E. D. (2011). Stateless Income. *Florida Tax Review*, 11(9), 699–774. <https://doi.org/10.3868/s050-004-015-0003-8>

Machado, J. & Costa, P. (2009). Curso de Direito Tributário. Coimbra Editora. Coimbra.

Ministry of Foreign Affairs. (2009). Tax havens and development. *Official Norwegian Reports*.

OCDE. (2013). *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing. <https://doi.org/10.1787/9789264202719-en>

- OCDE. (2015). *Explanatory Statement 2015 Final Reports*. OECD Publishing (Vol. 2011).
<https://doi.org/http://dx.doi.org/10.1787/23132612>
- OECD. (1998). *Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue*. OECD Publishing.
<https://doi.org/10.1787/9789264162945-en>
- OECD. (2017). International trade, foreign direct investment and global value chains 2017: Ireland. Obtido de <http://www.oecd.org/investment/IRELAND-trade-investment-statistical-country-note.pdf>
- OECD. (2016). Multilateral Convention To Implement Tax Treaty Related Measures To Prevent Base Erosion and Profit Shifting. Obtido de <https://www.oecd.org/tax/treaties/multilateral-convention-to-implement-tax-treaty-related-measures-to-prevent-BEPS.pdf>
- Oxfam. (2016). Tax battles: The dangerous global Race to the Bottom on Corporate Tax. *Oxfam Policy Paper*, (December). Obtido de <https://www.oxfam.org/sites/www.oxfam.org/files/bp-race-to-bottom-corporate-tax-121216-en.pdf>
- Petrin, M. (2018). Corporate Tax Avoidance - The Problem of Aggressive Tax Planning. *Ssrn*.
<https://doi.org/10.2139/ssrn.3107375>
- Pniowsky, B. J. (2010). Aggressive Tax Planning: How Aggressive is Too Aggressive? *hompson Dorfman Sweatman LLP*. Obtido de <https://www.tdslaw.com/site-content/uploads/aggressive-tax-planning.pdf>
- Rohatgi, R. (2005). Basic International Taxation Volume I: Principles, I. Obtido de <http://www.africataxjournal.com/wp-content/uploads/2018/04/Basic-International-Taxation-Vol-I-by-Roy-Rohatgi-eBook.pdf>
- Sanches, J. L. S. (2006). Os Limites do Planeamento Fiscal: substância e forma no direito fiscal português, comunitário e internacional. 1ª Edição. Editora Coimbra. Coimbra.
- Shangquan, G. (2000). *Economic Globalization : Trends , Risks and Risk Prevention*. *Economic & Social Affairs* (Vol. 1). Obtido de http://www.un.org/en/development/desa/policy/cdp/cdp_background_papers/bp2000_1.pdf

- Sinha, N., & Srivastava, A. (sem data). Offshore Financial Centers and Tax Havens – An overview. *International Taxation — A Compendium, Chapter 11*, 988–1011. Obtido de [http://www.nishithdesai.com/fileadmin/user_upload/pdfs/Research_Articles/Offshore Financial Centers.pdf](http://www.nishithdesai.com/fileadmin/user_upload/pdfs/Research_Articles/Offshore_Financial_Centers.pdf)
- Somerville, J. (2015). Irish Finance Act 2014—Double Irish Finished? How About a KDB? *INTERNATIONAL TAX JOURNAL*, (February), 5–46. Obtido de <https://heinonline.org/HOL/LandingPage?handle=hein.journals/intaxjo41&div=6&id=&page=>
- Tobin, G., & Walsh, K. (2013). What makes a country a tax haven? an assessment of international standards shows why Ireland is not a tax haven. *Economic and Social Review*, 44(3), 401–424. Obtido de <https://igees.gov.ie/wp-content/uploads/2014/02/What-makes-a-country-a-tax-haven.pdf>
- Walsh, A., & Sanger, C. (2014). The historical development and international context of the Irish corporate tax system ., 23. Obtido de <http://eyfinancialservicesthoughtgallery.ie/insights/viewpoints/history-context-irish-corporate-tax-system/>