



UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

A tributação internacional dos jogadores de futebol profissional

Onde tributar à luz dos artigos 15º e 17º da CM OCDE

Paulo Simão Azevedo Sampaio Diz Subtil

Mestrado em Direito

Faculdade de Direito | Escola do Porto

2024



UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

A tributação internacional dos jogadores de futebol profissional

Onde tributar à luz dos artigos 15º e 17º da CM OCDE

Paulo Simão Azevedo Sampaio Diz Subtil

Orientador: Professor Doutor João Félix Nogueira

Mestrado em Direito

Faculdade de Direito | Escola do Porto

2024

À minha Mãe e ao meu Pai.

"Success is not final; failure is not fatal: it is the courage to continue that counts."

- Winston Churchill

Agradecimentos

À minha Mãe e ao meu Pai, pelo amor incondicional, apoio emocional e incentivo constante ao longo desta jornada acadêmica. Sem eles, nada na minha vida como a conheço seria possível.

À Joana, pelo exemplo a seguir que me proporciona todos os dias.

À Avó Ana, pela pessoa que sou hoje e pela omnipresença que sempre me acompanhará para toda a vida.

À Avó Irene, pelo constante incentivo a ser melhor estudante e melhor profissional.

À Mariana, por toda a paciência e ajuda inabalável. Sem elas, teria sido um percurso consideravelmente mais sombrio.

Ao Rodrigo, pela amizade sincera, apoio incondicional e momentos de descontração que trouxeram equilíbrio a todo o meu percurso desde criança.

Ao João, pela presença, partilhando alegrias e desafios, que me moldaram até ao dia de hoje.

Aos meus amigos que, de uma forma ou de outra, em muito contribuíram para a manutenção da minha felicidade e me ajudaram a combater as adversidades.

Ao Professor Doutor João Félix Nogueira, pela orientação académica excepcional, insights valiosos e dedicação inabalável. A sua orientação e compreensão incondicional foram fundamentais neste trajeto.

Resumo

A realidade do mundo do desporto profissional, nomeadamente no que ao futebol e à diversidade dos rendimentos auferidos pelos jogadores diz respeito, levanta dificuldades quanto à concessão do direito de tributar a um determinado Estado, quando o rendimento seja auferido por um residente num Estado contratante mas com uma arguível fonte noutro Estado contratante.

A falta de clarificação doutrinária e legislativa nacional quanto à classificação dos diversos tipos de rendimentos auferidos desportistas profissionais na aceção dos artigos 15º e 17º da CMOCDE e consequente discricionariedade quanto ao local da sua tributação, por vezes leva a uma excessiva chamada ao foro nacional de rendimentos que deveriam ser tributados noutro Estado.

A nossa dissertação pretende realizar uma análise de alguns itens de rendimentos e integrá-los no âmbito do respetivo artigo, oferecendo assim uma solução teórica para a questão da dupla tributação internacional dos mesmos. Chegamos à conclusão de que este exercício deverá ter uma eficácia relativa, uma vez que a existência de um aparente direito a tributar, não significará que o exercício desse direito seja a solução mais acertada, em virtude de diversos problemas práticos que se levantariam para o efeito.

Palavras-chave: Dupla Tributação; Estado da residência; Estado da fonte; OCDE; Rendimento de trabalho dependente; Rendimento de desportista; Contrato de Trabalho Desportivo; Performance Desportiva; Futebol Profissional.

Abstract

The reality of the world of professional sport, particularly with regard to football and the diversity of income earned by players, raises difficulties with regard to granting the right to tax to a particular state when the income is earned by a resident of a contracting State but with an arguable in another contracting State.

The lack of doctrinal and national legislative clarification regarding the classification of the various types of income earned by professional sportsmen within the meaning of Articles 15 and 17 of the CMOCDE, and the consequent discretion as to

where it should be taxed, sometimes leads to an excessive appeal to the national jurisdiction of income that should be taxed in another state.

Our dissertation aims to carry out an extensive analysis of selected income streams and bring them within the scope of the respective article, thus offering a theoretical solution to the issue of their international double taxation. We have come to the conclusion that this exercise should be relatively effective, since the existence of an apparent right to tax does not mean that exercising this right is the most appropriate solution, due to the various practical problems that would arise.

Keywords: *Double Taxation; Residence State; Source State; OECD; Income from employment; Income from a sportsperson; Sports employment contract; Sports performance; Professional Football.*

Índice

SIGLAS E ABREVIATURAS.....	10
Capítulo 1. Introdução	12
1.1 Nota introdutória.....	12
1.2 Objeto	13
1.2.1 Delimitação Positiva	13
1.2.2 Delimitação Negativa.....	14
1.3 Metodologia e Bibliografia.....	14
1.4 Sequência.....	14
Capítulo 2. As Convenções de Dupla Tributação e a Convenção Modelo da OCDE – os artigos 15º e 17º da CMOCDE	16
2.1 O artigo 15º da CM OCDE – Rendimentos de trabalho dependente	17
2.2 O artigo 17º da CMOCDE – rendimento dos desportistas	20
Capítulo 3. Rendimentos selecionados: como enquadrar e onde tributar	22
3.1. Rendimento derivado de Direitos de Imagem.....	22
3.2. Cedência temporária de jogador – salário coberto na totalidade pelo clube de origem	28
3.3. Prémios de assinatura de contrato e percentagem do produto da venda numa transferência.....	32
3.4. Prémio de objetivo – objetivos coletivos e objetivos individuais	36
3.6. Rendimentos derivados de contrato de direitos televisivos	41
3.7. Rendimentos derivados de indemnização por cessação contratual	45
Capítulo 4. Análise Crítica.....	48
Capítulo 5. Conclusão	53
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	55

I – Livros e artigos científicos	55
II – Documentos eletrônicos e websites	59
III – Lista jurisprudencial	61

SIGLAS E ABREVIATURAS

CC	Código Civil
CDTs	Convenções de Dupla Tributação
Cfr.	Conferir
CM OCDE	Convenção Modelo da OCDE
CM ONU	Convenção Modelo da Organização das Nações Unidas
CRP	Constituição da República Portuguesa
DGI	Direção Geral de Impostos
FIFA	Federação Internacional de Futebol
F1	Fórmula Um
I.e.	<i>Id est</i> (isto é)
MLS	Major League Soccer
Nº	Número
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico
P.	Página
SA	Sociedade Anónima
SAD	Sociedade Anónima Desportiva
SDUQ	Sociedade Desportiva Unipessoal por Quotas
UCP-CRP	Universidade Católica Portuguesa – Centro Regional do Porto
UEFA	União das Federações Europeias de Futebol

Capítulo 1. Introdução

1.1 Nota introdutória

O hodierno mundo do desporto profissional tem um peso económico considerável e apresenta um potencial de crescimento exponencial, face às décadas anteriores. A nível nacional é impossível ignorar a relevância, não só económica como social, de uma modalidade em particular: o futebol. Ora, é precisamente esta a modalidade com mais preponderância também a nível europeu e mundial. Uma análise à receita dos principais clubes mundiais, tradicionalmente originária de seis diferentes eixos¹, permite observar um crescimento de 775% nos últimos 28 anos². Isto, aliado ao surgimento de novos mercados tradicionalmente não relevantes no mundo do futebol (casos dos mercados árabe, chinês e americano) com elevado poder financeiro, cria desafios em vários espetros.

Este aumento de receitas dos clubes gera, de forma natural, um aumento das remunerações dos seus principais intervenientes: os jogadores. Para além desse crescimento, os rendimentos auferidos pelos jogadores adotam variadas formas, derivando muitas vezes de diferentes fontes. Isto deve-se, entre outros, não só às diversas competições internacionais de clubes e de seleções³. Também tem sido muito comum ver competições internas a ser jogadas em países estrangeiros⁴.

Fruto do considerável valor associado aos rendimentos dos jogadores de futebol profissional, muito apetecível na ótica tributária de qualquer Estado, e ao seu carácter muitas vezes internacional, torna-se imprescindível responder à questão da determinação

¹ Bilheteira, Direitos Televisivos, Patrocínios, Merchandising, Transferências de jogadores e Prémios de competição – cfr. Kuyucu, M., “The Economy Of Football In The Changing World: an Analysis Of Football Economy (1980-2020)”.

² A *Deloitte Football Money League* analisa, desde 1996/97, a receita combinada dos 20 clubes mundiais que mais receita geram, sendo os dados relativos a essa primeira análise de uma receita combinada de €1.2 MM, face a €10.5 MM relativos à análise de 2024. Cfr. *Deloitte Football Money League 2006* e *Deloitte Football Money League 2024*.

³ *UEFA Champions League, UEFA Europa League, UEFA Conference League, UEFA Super Cup, UEFA Euro, UEFA Nations League, UEFA Qualifiers, FIFA World Cup, FIFA Club World Cup, FIFA Finalissima, FIFA Confederations Cup* – estas são algumas das competições internacionais onde é frequente encontrar jogadores profissionais residentes em Portugal.

⁴ Casos mais populares serão a realização das Supertaças espanhola e italiana, realizadas na Arábia Saudita, sendo também público o interesse da Liga Portugal em levar a *Final Four* da Taça da Liga para o estrangeiro na próxima temporada.

do local da sua tributação, dada a peculiaridade muitas vezes inerente ao rendimento ou ao seu mecanismo de ativação, uma vez que, sem essa resposta, ocorrerão situações de incerteza e de injustiça, através de uma dupla tributação jurídica internacional, com o Estado da residência e o Estado da fonte a reconhecerem o seu direito tributário sobre o mesmo rendimento.

De forma a evitar a dupla tributação jurídica internacional, os Estados têm vindo a encetar vários esforços, entre os quais destacaremos as Convenções de Dupla Tributação inspiradas na Convenção Modelo da OCDE⁵. Será, aliás, com recurso a esta última que procuraremos clarificar quem terá legítimo direito a tributar cada determinado tipo de rendimento auferido por um jogador de futebol profissional residente em Portugal.

1.2 Objeto

1.2.1 Delimitação Positiva

A presente dissertação terá por objeto os rendimentos auferidos por um jogador de futebol nessa capacidade a título de pessoa singular, procurando explorar exhaustivamente as formas que esses mesmos rendimentos poderão adotar, enquadrando-os na esfera de aplicação de um entre os artigos 15º e 17º da CMOCDE e, com isso, identificando onde deverão ser tributados.

Os rendimentos em causa terão sempre a particularidade de levantarem questões de potencial dupla tributação, em virtude da sua conexão com o Estado da residência e com o Estado da fonte.

Partiremos de uma análise crítica aos tipos de rendimentos possíveis de auferir na condição de jogador de futebol profissional, ao seu mecanismo de ativação, à sua fonte jurídica e à sua fonte geográfica.

Posto isto, enquadrá-los-emos na aceção de um dos artigos da CMOCDE previamente mencionados, identificando uma solução teórica para a problemática do

⁵ OECD (2017), *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, OECD Publishing. http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2017-en.

local da tributação, tentado com isso oferecer segurança e algum nível de certeza para esfera do contribuinte.

1.2.2 Delimitação Negativa

Não iremos analisar os rendimentos auferidos à luz do direito nacional, nomeadamente quanto ao seu enquadramento nas respetivas categorias a título de IRS, contribuições para a segurança social ou de impostos equivalentes noutras ordens jurídicas.

Da mesma forma, a nossa análise não versará sobre estratégias de planeamento fiscal através de empresas ou qualquer tipo de rendimento potencialmente tributável a título de IRC.

Ainda, os métodos de eliminação da dupla tributação previstos pelas CDTs aplicáveis ou previstos na CM OCDE não serão objeto durante a nossa análise.

A potencial integração de um rendimento em qualquer outro artigo da CM OCDE não será analisada⁶.

1.3 Metodologia e Bibliografia

O nosso trabalho assenta num estudo de categorias seleccionadas dos rendimentos auferidos por jogadores de futebol profissionais a título individual. Para isso, procedemos a um cuidado exame doutrinal, jurisprudencial e documental, tanto a título nacional como internacional, aliado a uma análise extensiva da CM OCDE e demais comentários aos artigos em estudo. Na redação da tese, seguimos o manual de estilo da UCP-CRP.

1.4 Sequência

⁶ Nomeadamente uma análise à luz dos artigos 7º, 12º e 21º da CM OCDE.

No próximo capítulo, iremos proceder a uma breve introdução aos artigos 15º e 17º da CM OCDE, que servirão de pêndulo a toda a nossa análise. Ainda, o capítulo 2 abordará os rendimentos que, indubitavelmente, se enquadram dentro do âmbito de aplicação de um e de outro artigo.

No capítulo 3 iremos escrutinar, de forma exaustiva, os rendimentos que, sendo obtidos por desportistas profissionais enquanto tais (nomeadamente jogadores de futebol profissionais), poderão gerar maior controvérsia quanto ao Estado no qual deverão ser tributados, e ofereceremos uma solução na aceção de um dos artigos em análise ao qual demonstrarão ter mais proximidade.

Terminaremos a análise com a nossa perspetiva e com as devidas conclusões.

Capítulo 2. As Convenções de Dupla Tributação e a Convenção Modelo da OCDE – os artigos 15º e 17º da CMOCDE

Num contexto de globalização económica, cada vez se torna mais comum observar situações em que o mesmo sujeito passivo, com residência num determinado Estado, auferir diferentes rendimentos com fonte⁷ em estados distintos da sua residência⁸.

Como sabemos, a maioria dos Estados tem vantagem em atrair o máximo de rendimentos para a sua esfera de tributação e, com isso, aumentar a sua receita fiscal. Portugal não é exceção e, em matéria de tributação do rendimento da pessoa singular residente em Portugal, tributa com base no rendimento mundial, independentemente da sua fonte. Do mesmo modo, qualquer outro estado tributará, à partida, os rendimentos com fonte no seu território.

Ora, aqui cria-se uma situação em que o mesmo sujeito passivo é tributado de forma similar em dois (ou mais) estados, pelo mesmo rendimento. A isto chamamos de dupla tributação jurídica internacional. Esta situação gera, naturalmente, insegurança no foro do contribuinte, deixando incerteza quanto ao local onde deve ser pago o imposto.

As convenções para evitar a dupla tributação surgem para dar resposta a esse mesmo problema, estarão normalmente inspiradas na CM OCDE. Será sobre esta, aliás, que o nosso estudo se debruçará, dado que é esta que serve de base para todas as CDTs que Portugal celebra.

No caso dos desportistas profissionais, especialmente os jogadores de futebol profissionais, interessar-nos-á de especial maneira a análise de dois artigos da CMOCDE: o artigo 15º, relativo à tributação do rendimento do trabalho dependente, e o artigo 17º, referente à tributação dos artistas e desportistas.

⁷ O princípio da fonte diz-nos que o local de origem dos rendimentos é a conexão relevante para fundamentar a tributação por um Estado. Cfr. Pereira, P., “Convenções sobre Dupla Tributação no Atual Direito Fiscal Internacional”, 2ª Edição, 2022, p. 84 e seguintes.

⁸ O princípio da residência defende a ideia de que a residência do titular dos rendimentos num território é a conexão relevante que legitima o poder tributário de um Estado. Cfr. Pereira, P., “Convenções sobre Dupla Tributação no Atual Direito Fiscal Internacional”, 2ª Edição, 2022, p. 79 e seguintes.

2.1 O artigo 15º da CM OCDE – Rendimentos de trabalho dependente

Os clubes desportivos portugueses, na vertente profissional, tomam a forma de verdadeiras empresas, no sentido formal e material⁹. Do mesmo modo, não existe qualquer dúvida de que os intervenientes diretos do desporto coletivo profissional, nomeadamente no âmbito do futebol, se tratam de pessoas singulares no exercício de um contrato de trabalho desportivo¹⁰ e, por isso, todos os rendimentos diretamente relacionados com esse contrato, serão rendimentos de trabalho dependente.

Ora, neste seguimento, entendemos que a atividade profissional em causa, isto é, a prática de futebol profissional, poderá não levantar muitas questões, à primeira vista, quanto ao local da tributação dos rendimentos auferidos por um jogador. Num âmbito pessoal, os jogadores tratar-se-ão, na sua maioria, de residentes em Portugal, que disputam a maioria das competições a nível nacional, tendo também os seus treinos diários nos centros de treinos localizados em Portugal.

Acontece, no entanto, que o contrato de trabalho de um jogador de futebol apresenta diversas vicissitudes, onde a troca direta, com frequência periódica, de um valor monetário pela performance desportiva se apresenta como apenas uma delas. Além disso, será necessário ter também em consideração a participação dos clubes portugueses em competições internacionais, bem como a participação de alguns jogadores que os integram nos trabalhos das respetivas seleções nacionais.

Os termos “salário” e “ordenado”¹¹ não levantam muitas dúvidas. É de assinalar, no entanto, que não é facultada uma definição para aquilo que se deve considerar como “remunerações similares obtidas de um emprego”. Klaus Vogel refere que, aqui, devemos apenas ter em conta um nexo de causalidade entre o trabalho prestado e a remuneração efetiva¹². Haverá, assim, várias remunerações externas ao salário propriamente dito do

⁹ É, aliás, exatamente essa obrigação que resulta da Lei n.º 39/2023, de 4 de agosto, do seu artigo 2.º.

¹⁰ A Lei n.º 54/2017, de 14 de julho, estabelece o regime jurídico do contrato de trabalho do praticante desportivo.

¹¹ Ambos se referem, indubitavelmente, a uma remuneração periódica fruto do vínculo laboral. De Broe, no seu comentário ao artigo 15 em “Klaus Vogel on Double Taxation Conventions”, distingue os termos ingleses “salary” e “wages” para empregos de colarinho branco e para trabalho físico, respetivamente. Em Portugal e na língua portuguesa, esta distinção não é utilizada.

¹² Cfr. De Broe, L., “Klaus Vogel on Double Taxation Conventions”, Comentário ao Artigo 15º da CM OCDE e CM ONU, parágrafo 33.

jogador que deverão ser analisadas em conexão com a remuneração estrita do contrato de trabalho.

Com a intenção de dar resposta a situações de dúvida quanto ao local da tributação de um determinado rendimento auferido por uma pessoa singular no âmbito do seu trabalho dependente, o n.º 1 do artigo 15.º CM OCDE oferece, inicialmente, uma regra geral da qual resulta que tal rendimento será tributável no Estado no qual o trabalho for efetivamente exercido¹³. Por sua vez, o seu n.º 2, estabelece a exceção que, mediante o preenchimento cumulativo dos requisitos nele plasmados, alocará o direito exclusivo de tributação deste rendimento, ainda que auferido em virtude de trabalho realizado noutro Estado, para a esfera do Estado da residência do contribuinte¹⁴.

Ora, numa interpretação simplista baseada apenas no artigo 15.º CM OCDE, diríamos que o vencimento auferido por um jogador de futebol, residente em Portugal, com vínculo contratual a um clube português (sociedade desportiva portuguesa), com conexão direta ao seu contrato de trabalho, seria tributado exclusivamente em Portugal.

Isto aconteceria porque observamos que dificilmente um jogador de futebol profissional não se encaixaria na exceção do n.º2 do artigo 15.º: sabemos que uma sociedade desportiva (SAD ou SDUQ) portuguesa é, obrigatoriamente, residente em Portugal. Do mesmo modo, dada a natureza da profissão e da remuneração, um jogador de futebol não estará noutro Estado por mais de 183 dias num qualquer período de doze meses a exercer as funções para as quais foi contratado pela sociedade desportiva portuguesa.

Veremos, com o desenrolar da nossa exposição, que a realidade não se afigura tão simples de analisar.

¹³ “Com ressalva do disposto nos artigos 16.º, 18.º e 19.º, os salários, ordenados e remunerações similares obtidas de um emprego por um residente de um Estado contratante só podem ser tributados nesse Estado, a não ser que o emprego seja exercido no outro Estado contratante. Se o emprego for aí exercido, as remunerações correspondentes podem ser tributadas nesse outro Estado.”, cfr. artigo 15, n.º 1 da CM OCDE.

¹⁴ “Não obstante o disposto no n.º 1, as remunerações auferidas por um residente de um Estado Contratante relativamente a um emprego exercido no outro Estado Contratante são apenas tributáveis no primeiro Estado mencionado se

a) o beneficiário estiver presente no outro Estado por um período ou períodos que não excedam, no total, 183 dias em qualquer período de doze meses que comece ou termine no ano fiscal em causa, e
b) a remuneração for paga por, ou em nome de, um empregador que não seja residente do outro Estado, e
c) a remuneração não seja suportada por um estabelecimento estável que o empregador tenha no outro Estado.”, cfr. artigo 15, n.º 2 da CM OCDE.

É de realçar, ainda, que ao artigo 15º CM OCDE é reconhecida uma “função de guarda-chuva”¹⁵. Nesses termos, os rendimentos recebidos como contrapartida de trabalho dependente serão enquadráveis neste artigo sempre que não sejam especificamente enquadrados noutra artigo da CDT¹⁶.

¹⁵ Cfr. Pistone, P; Stöcklinger, S, “The “umbrella function” and the closed system of article 15 of the OECD Model”, “Chapter 8 - The Relationship between the Different Distributive Rules for Employment Income”, em “Priority Rules in Tax Treaties: The Relationship Between the Different Distributive Rules in the OECD and the UN Models”, página 230 e seguintes.

¹⁶ Nomeadamente, nos artigos 16º, 17º, 18º ou 19º.

2.2 O artigo 17º da CMOCDE – rendimento dos desportistas

A particularidade inerente aos rendimentos auferidos por desportistas, num mundo cada vez mais globalizado, criou a necessidade de garantir a possibilidade de uma tributação ao Estado onde esse rendimento é gerado – as competições internacionais são uma realidade incontornável, das quais resulta a geração de rendimentos muito consideráveis.

Naturalmente, quando falamos de um jogador de futebol profissional, entendemos a ótica coletiva da sua prestação desportiva, remunerada sempre com base num contrato de trabalho desportivo, o que levaria a uma inclusão exclusiva do rendimento no escopo do artigo 15º CM OCDE e a uma tributação (quase) exclusiva no Estado de residência.

Ora, face a esta realidade, o artigo 17º da CM OCDE vem garantir a possibilidade de levar o direito de tributação até Estado da fonte¹⁷ - através do preceituado no seu nº1, os desportistas residente poderão ser tributados noutra Estado, no qual exerçam a sua atividade pessoal enquanto desportista, seja esta de natureza laboral ou empresarial¹⁸.

Ao artigo 17º CM OCDE é concedida prevalência sobre o artigo 15º CM OCDE¹⁹, de modo a evitar que seja posto em causa o direito tributário que procura conceder. Se assim não fosse, a utilidade prática do preceito para o Estado da fonte seria altamente questionável, dado que a natureza da competição profissional dos jogadores de futebol aproveitará em grande maioria a exceção prevista pelo artigo 15º nº 2 CM OCDE.

No seguimento do supramencionado, apesar do artigo não oferecer uma definição para “desportista”, é possível entender que não só o rendimento de um desportista individual, como um tenista ou um golfista, mas também os rendimentos auferidos por sujeitos sob vínculo contratual num desporto coletivo, como os futebolistas profissionais, poderá cair no espetro de aplicação desta norma.²⁰ Aliás, se pretendessem excluir este

¹⁷ “Não obstante o disposto no artigo 15.º, os rendimentos obtidos por um residente de um Estado Contratante na qualidade de artista de espectáculos, tal como artista de teatro, de cinema, de rádio ou de televisão, ou músico, ou na qualidade de desportista, provenientes das atividades pessoais desse residente exercidas no outro Estado Contratante, podem ser tributados nesse outro Estado.” Cfr. nº1 art. 17º CM OCDE.

¹⁸ Cfr. parágrafo 1 do Comentário ao Artigo 17º da CM OCDE.

¹⁹ Cfr. De Broe, L., “Klaus Vogel on Double Taxation Conventions”, Comentário ao Artigo 15º da CM OCDE e CM ONU, parágrafo 15.

²⁰ Cfr. parágrafo 5 do Comentário ao Artigo 17º da CM OCDE.

tipo de rendimentos, bastaria uma troca direta da primeira palavra do preceito por uma expressão distinta e exclusiva (isto é, trocar “não obstante o disposto no artigo 15º” por “sujeito ao disposto no artigo 15º”)²¹.

Parece-nos que esta intenção de inclusão é premeditada, tendo em consideração as vicissitudes particulares do mundo do desporto coletivo profissional e demonstrando conhecimento das remunerações presentes num contrato de trabalho desportivo. Assim, permitir-se-á criar uma situação de equidade tributária, ao permitir a possibilidade de tributação ao Estado da fonte, que de outra forma veria essa possibilidade barrada pelo disposto do Artigo 15º.

Do mesmo modo, importa ressaltar que para que um rendimento possa ser qualificado como rendimento de um desportista e, assim, garantir a sua tributação através do disposto pelo Artigo 17º CM OCDE, terá de existir uma estreita ligação do rendimento ao exercício público da atividade desportiva²² – esta será condição obrigatória para que se possa aplicar o artigo 17º CM OCDE, sendo possível encontrar jurisprudência que aumenta a exigência da relação causal, obrigando a que essa atividade seja realizada em público num contexto de espetáculo desportivo e, assim, retirando do âmbito de aplicação do artigo 17º a participação em jogos amigáveis em contexto de “porta-fechada”²³.

A aplicabilidade deste preceito está absolutamente dependente de uma relação causal entre o rendimento e a performance desportiva pública, a ser verificada caso a caso, tendo de se verificar a geração de um que tipo de rendimento diretamente ligado a uma determinada performance²⁴.

No próximo capítulo, analisaremos de forma exaustiva os rendimentos que consideramos integrarem-se no âmbito de aplicação deste artigo.

²¹ Cfr. parágrafo 2 do Comentário ao Artigo 17º da CM OCDE.

²² O artigo 17 só se aplicará a atletas que realizem a sua atividade para uma audiência, pelo que profissionais de escalada ou mergulho não se incluirão no espetro do artigo – cfr. Sandler, D., “The Taxation of International Entertainers and Athletes – All World’s a Stage”, Chapter 9, Scope of Article 17, parágrafo 5.

²³ Cfr. Caso RV/1100149/2011, 10 de dezembro de 2014, do Tribunal Fiscal Federal da Áustria.

²⁴ Cfr. Cordewener, A., “Klaus Vogel on Double Taxation Conventions”, Comentário ao Artigo 17º da CM OCDE e CM ONU, parágrafo 83.

Capítulo 3. Rendimentos selecionados: como enquadrar e onde tributar

3.1. Rendimento derivado de Direitos de Imagem

Os desportistas profissionais, nomeadamente os jogadores de futebol profissional, afiguram-se como indivíduos capazes de gerar elevado interesse público, com uma avultada massa de seguidores e fãs pelo mundo inteiro.

Tendo isso em consideração, tanto determinadas empresas como os seus clubes procuram associar a sua marca à imagem destes jogadores, por forma a aumentarem a sua visibilidade e, com isso, aumentarem as suas receitas.

A nossa análise não pretende aprofundar o conceito de direito de imagem, mas será indispensável realizar uma breve introdução ao conceito, aplicado à realidade do desportista profissional.

O direito de imagem de um jogador de futebol é vulgarmente conhecido pela associação da sua imagem pessoal a determinadas campanhas e contratos publicitários. De uma perspetiva técnica, em Portugal, o direito à imagem resulta dos artigos 26º nº1 da CRP²⁵ e 79º do CC²⁶ e, mais especificamente ao caso em análise, do Regime Jurídico do Contrato de Trabalho do Praticante Desportivo, que reconhece a exploração económica desse direito por parte do seu titular²⁷.

É precisamente sobre esta exploração económica que nos vamos debruçar, no sentido em que é nela que origina o fenómeno tributário que nos interessará.

²⁵ Cfr. “A todos são reconhecidos os direitos à identidade pessoal, ao desenvolvimento da personalidade, à capacidade civil, à cidadania, ao bom nome e reputação, à imagem, à palavra, à reserva da intimidade da vida privada e familiar e à proteção legal contra quaisquer formas de discriminação.”

²⁶ Cfr. “1. O retrato de uma pessoa não pode ser exposto, reproduzido ou lançado no comércio sem o consentimento dela; depois da morte da pessoa retratada, a autorização compete às pessoas designadas no nº 2 do artigo 71º, segundo a ordem nele indicada.

2. Não é necessário o consentimento da pessoa retratada quando assim o justificarem a sua notoriedade, o cargo que desempenhe, exigências de polícia ou de justiça, finalidades científicas, didáticas ou culturais, ou quando a reprodução da imagem vier enquadrada na de lugares públicos, ou na de factos de interesse público ou que hajam decorrido publicamente.

3. O retrato não pode, porém, ser reproduzido, exposto ou lançado no comércio, se do facto resultar prejuízo para a honra, reputação ou simples decore da pessoa retratada.”

²⁷ Cfr. Lei nº54/2017, de 14 de julho, artigo 14º nº1 – “Todo o praticante desportivo tem direito a utilizar a sua imagem pública ligada à prática desportiva e a opor-se a que outrem a use para exploração comercial ou para outros fins económicos, sem prejuízo da possibilidade de transmissão contratual da respetiva exploração comercial.”

Ora, no âmbito do desporto profissional, mais concretamente do futebol profissional, é necessário entender que o jogador de futebol profissional terá dois tipos distintos de direitos de imagem: de um lado, veremos os direitos de imagem coletivos, coexistindo paralelamente com os direitos de imagem individuais.

Quanto aos direitos de imagem coletivos, estes são reconhecidos em Portugal no Regime Jurídico do Contrato de Trabalho do Praticante Desportivo, que ressalva os direitos da entidade empregadora desportiva (i.e. SAD ou SDUQ) quanto à imagem do coletivo dos praticantes²⁸.

No que toca ao entendimento interno, a DGI qualifica o rendimento proveniente deste tipo de direito de imagem como rendimento de trabalho dependente²⁹.

Parece-nos que, num âmbito nacional e no que toca ao plano coletivo e em terreno de jogo, se trata de um entendimento correto, tendo em conta que estaremos perante um tipo de rendimento que é indissociável do objeto do contrato de trabalho, ou seja, da prática do futebol profissional. Assim, qualquer fotografia que surja nas redes sociais de um clube de uma situação diretamente conexa com um jogo em que a equipa participe, será representativa de direitos de imagem coletivos que deverão ser tributados em Portugal. Assim, qualquer produção de imagem conexa com o objeto do contrato, nomeadamente com foco em performances com uma moldura competitiva, deverá ser tratada de igual modo.

Quando o jogo se realize no estrangeiro, entendemos que se deverá analisar o rendimento no âmbito do artigo 17º da CM OCDE. Este entendimento surge, primeiro, pela sua prevalência face ao artigo 15º CM OCDE. De seguida, interessa entender que o artigo 17º aplicar-se-á exclusivamente em situações em que há uma conexão estreita com a performance desportiva – será, a nosso ver, inegável que qualquer remuneração que um jogador de futebol profissional aufera, por parte do clube, em razão dos seus direitos de imagem coletivos no terreno de jogo, seja em jogo ou treino, estará intrinsecamente conexa à sua performance enquanto jogador de futebol. A este propósito, o comentário o artigo 17º da CM OCDE ajuda-nos a entender que esta conexão estreita existirá sempre que seja perceptível que tal rendimento apenas existe por causa da performance em causa³⁰

²⁸ Cfr. Artigo 12º nº2 da Lei nº54/2017 de 14 de julho.

²⁹ Cfr. Ponto 3 da Circular nº 17/2011.

³⁰ Cfr. parágrafo 9 do Comentário ao Artigo 17º da CM OCDE.

– não nos parece lógico que se poderá arguir que uma remuneração em virtude de um direito de imagem coletivo exista, em contexto de espetáculo desportivo, sem que o jogador seja parte de um jogo ou de um treino. Assim, é nosso entendimento de que este rendimento poderá ser tributado no Estado onde o facto gerador tenha ocorrido, ou seja, o Estado da fonte.

Ainda no âmbito dos direitos de imagem coletivos, importa analisar os casos “extra futebol”, ou seja, as situações de direitos de imagem coletivos que não estejam conexas com a performance do atleta, mas sim com a sua popularidade entre a massa adepta e o público em geral.

Aqui analisaremos os rendimentos auferidos pela participação coletiva da equipa em compromissos internos e com patrocinadores do clube.

Ora, tratando-se de compromissos coletivos internos, que não tenham um carácter de entretenimento público³¹, não se levanta novamente qualquer questão de dupla tributação – a realidade do contrato de trabalho de um jogador de futebol enquadrará, certamente, este tipo de participação coletiva e deverá naturalmente ser tributado qualquer rendimento aqui conexo no Estado da residência. Será de realçar que dificilmente este tipo de compromissos, tratando-se normalmente de participação em ações de carácter social e comunitário, ocorrerão no estrangeiro. Se, porventura, tais compromissos tenham lugar no estrangeiro, o entendimento deverá ir ao encontro do disposto no artigo 15º CM OCDE: não se conseguiu estabelecer umnexo causal entre o rendimento e a performance desportiva, o artigo 17º CM OCDE não deverá ser aplicado.

No que toca a compromissos publicitários coletivos, que à primeira vista poderão não parecer ter uma relação causal com a performance desportiva do atleta, devemos distinguir entre aqueles que ocorrem no Estado da residência e os que ocorrerão em virtude de competições desenroladas no estrangeiro.

Quando um rendimento derivado de publicidade é auferido por um jogador profissional e esse rendimento não é atribuível direta ou indiretamente a uma determinada performance, a regra de prevalência do artigo 17º CM OCDE sobre o artigo 15º CM

³¹ Caso esse em que se poderia aplicar o artigo 17º CM OCDE no âmbito dos “entertainers”.

OCDE não se verifica, sendo que o Estado da residência terá o direito a tributar tal rendimento³².

O comentário ao artigo 17º CM OCDE abre a sua aplicação a rendimentos derivados de ações publicitárias que sejam conexas com o desempenho da atividade desportiva noutro país – ou seja, a participação da equipa numa ação publicitária de um patrocinador multinacional que decorra no local de uma competição e por causa dessa mesma competição, por exemplo, através de um cartaz publicitário alusivo ao jogo que irá decorrer, poderá ser inserida no âmbito de aplicação do artigo 17º CM OCDE³³. Esta situação, tendo em conta que contraprestação deverá ser paga pelo patrocinador diretamente ao clube, não vê a sua validade ser colocada em questão, em virtude da aplicação do artigo 17º nº 1 CM OCDE ser permitida mesmo em casos de pagamento indireto³⁴.

Findos os direitos de imagem coletivos, analisaremos a realidade dos direitos de imagem individuais.

Numa perspetiva nacional, a DGI fala-nos da possibilidade do jogador ceder estes direitos de imagem ao clube com o qual tem um contrato de trabalho desportivo (qualificando o rendimento que daí advém como rendimento de trabalho dependente) e da possibilidade da cedência a uma outra entidade (sendo esse rendimento qualificado como rendimento de capitais).

Analisaremos então a primeira vertente. Numa cedência de direitos de imagem individuais ao clube entendemos que estará em causa a utilização da imagem do jogador para fins publicitários e outros compromissos com os media diretamente conexas com o clube. Ora, a interpretação da DGI é, a nosso ver e ainda que acertada, algo redutora.

Por um lado, parece-nos claro que, no âmbito de presenças em conferências de imprensa, flash interviews e outro tipo similar de ação, ocorrida em território nacional, se deverá ver qualquer rendimento auferido sem qualquer querela, em virtude do Estado da fonte ser o mesmo do Estado da residência. De outro modo, caso a ação mencionada ocorra no estrangeiro e conexas à competição em que o atleta irá participar, imediatamente

³² De Broe, L., “Klaus Vogel on Double Taxation Conventions”, Comentário ao Artigo 15º da CM OCDE e CM ONU, parágrafo 16.

³³ Cfr. parágrafo 9 do Comentário ao Artigo 17º da CM OCDE.

³⁴ Cfr. parágrafo 8 do Comentário ao Artigo 17º da CM OCDE.

antes ou depois da performance desportiva, deverá ser tributado o rendimento à luz do artigo 17º CM OCDE³⁵.

Vejam agora o seguinte caso: um jogador de futebol profissional com contrato com a Clube A – Futebol SAD realiza uma sessão fotográfica com os novos equipamentos para serem vendidos na loja oficial do clube. Ora, esta loja é propriedade da Clube A – Futebol SAD, pelo que o contrato de trabalho que o jogador tem é com a mesma entidade que detém a loja oficial. Neste caso, entendemos que inserir o rendimento desse direito de imagem no contrato de trabalho é uma opção acertada.

Por outro lado, temos um jogador de futebol profissional com contrato com a Clube B – Futebol SAD que realiza uma sessão fotográfica com os novos equipamentos para serem vendidos na loja oficial do clube. Neste caso, a loja oficial do clube é detida pela ClubeBComercial – Sociedade de Comercialização, Licenciamento e Sponsorização, SA, ou seja, uma entidade distinta daquela com quem o jogador tem o seu contrato de trabalho. Neste caso, parece-nos errónea a interpretação de que os direitos de imagem “cedidos ao clube” sejam inseridos no contrato de trabalho, dado que a exploração desses direitos de imagem (e até a própria cedência) é realizada por uma empresa distinta daquela para qual o jogador presta o seu trabalho dependente.

Aqui, entramos no campo dos direitos de imagem na sua conceção mais conhecida e popular, tratando-se da cedência a uma outra entidade que não a sua entidade empregadora.

É nosso entendimento que o rendimento auferido pelo atleta em virtude da exploração desse direito de imagem deverá ser aferida caso a caso – imaginemos a situação em que, num jogo para a Champions League realizado em Londres, uma marca desportiva paga uma contraprestação a um jogador profissional para que ele utilize as suas chuteiras nesse determinado jogo³⁶; o Reino Unido poderia arguir um direito a tributar, à luz do artigo 17º CM OCDE, por considerar a existência de uma ligação estreita entre a performance pública desportiva, levada a cabo em território britânico, e o rendimento auferido.

³⁵ Cfr. Cordewener, A., “Klaus Vogel on Double Taxation Conventions”, Comentário ao Artigo 17º da CM OCDE e CM ONU, parágrafo 94..

³⁶ Cfr. Cordewener, A., “Klaus Vogel on Double Taxation Conventions”, Comentário ao Artigo 17º da CM OCDE e CM ONU, parágrafo 118.

Poderá ser difícil, em alguns casos, aferir se o rendimento em causa se enquadrará dentro do âmbito de aplicação do artigo 17º CM OCDE, uma vez que, como previamente explicado, terá de se verificar uma ligação tão estreita com a performance desportiva que será impossível afirmar que tal rendimento seria obtido mesmo na ausência da atividade desportiva. É, por isso, pacífico que o rendimento auferido em virtude qualquer campanha ou compromisso publicitário que tenha por base apenas e só a imagem mediática do jogador, dissociada da sua atividade pessoal enquanto atleta profissional, não cairá no espectro de aplicação do artigo 17º CM OCDE.

Não analisaremos o local da tributação do rendimento através de uma qualificação, no âmbito dos direitos de imagem, fora do espectro artigo 15º ou do artigo 17º da CM OCDE³⁷. No entanto, devemos assinalar que, em nossa opinião, rendimentos derivados da exploração de direitos de imagem individuais, quando não relacionados com uma performance pública ou com o contrato de trabalho, deverão ser sempre enquadrados no âmbito do artigo 21º CM OCDE (outros rendimentos), o qual atribui uma competência exclusiva de tributação ao Estado da residência, sempre que o jogador não tenha um estabelecimento estável no Estado da fonte

³⁷ O rendimento derivado de direitos de imagem poderá, ainda, inserir-se no âmbito dos artigos 7º, 12º ou 21º da CM OCDE. A análise desses preceitos não está compreendida na nossa exposição.

3.2. Cedência temporária de jogador – salário coberto na totalidade pelo clube de origem

O comumente chamado “empréstimo” de jogadores é uma realidade de todos os mercados de transferências. A cedência temporária do jogador pode ser realizada em qualquer das janelas de transferência e poderá ter períodos tão curtos quanto apenas uns meses ou metade de uma época desportiva.

O Regulamento das Competições Organizadas pela Liga Portugal, no seu artigo 78º nº1 vem reconhecer esta possibilidade para os participantes em competições de futebol profissional em Portugal³⁸.

É importante salientar que o contrato de cedência não irá extinguir o contrato de trabalho com o clube cedente e criar um novo contrato de trabalho na esfera do clube cessionário – a entidade empregadora do jogador será a SAD ou SDUQ cedente, para efeitos laborais, ainda que para efeitos regulamentares o contrato de cedência tenha efeito de uma verdadeira transferência³⁹. Ainda, o contrato de cedência existe dentro do contrato de trabalho que o praticante detém, como uma nova relação obrigacional regulada dentro do seu contrato de trabalho⁴⁰.

Ora, não raros são os casos em que o clube cedente, em virtude de querer valorizar um ativo que não tem espaço no atual plantel, cede o jogador a clubes estrangeiros para ambientar o atleta a novos ritmos de jogo. Nestes contratos, muitas vezes fica estabelecido que o clube cedente ficará responsável pelo pagamento de uma parte ou da totalidade do vencimento mensal, de modo a não onerar o clube cessionário em custos muitas vezes desproporcionais.

³⁸ Cfr. “Durante a vigência de um contrato de trabalho desportivo, sem prejuízo do disposto nos números seguintes, o clube poderá ceder temporariamente a outro os serviços de um jogador, mesmo que este já o tenha representado oficialmente, mediante aceitação expressa do jogador na celebração do contrato de cedência.”

³⁹ MARTINS, J., “Cedência de Praticantes Desportivos Profissionais: Especificidades”, em “A cedência surge no plano regulamentar como uma verdadeira transferência. Contudo, a alma do acto que constitui a função económico-social do acordo de cedência não se identifica de pleno com o contrato de trabalho; se com este se visa, em primeira linha, a laboração subordinada (ainda o artigo 1152º do CC), já no acordo de cedência topa-se com uma causa específica: a disponibilização dos serviços do trabalhador em favor de outra entidade, que, neste contexto, não assume, juridicamente, a qualidade empregatícia.”

⁴⁰ MARTINS, J., “Cedência de Praticantes Desportivos Profissionais: Especificidades”, em “Do acordo de cedência emerge uma relação obrigacional conceptualmente distinta da relação laboral. O trabalhador adstringe-se a executar a sua prestação na cessionária, como e quando esta determinar, ficando vinculado ao seu exercício durante o período acordado⁶¹, deixando intocado o teor do respetivo contrato de trabalho.”

Neste sentido, assumindo que apenas estamos a abordar a cedência temporária de jogadores por parte de clubes portugueses a clubes estrangeiros, teremos a situação de um profissional, com contrato de trabalho com uma sociedade portuguesa, que cumpre funções conexas a esse contrato e com origem nele, sendo remunerado pela sua entidade empregadora portuguesa para isso, prestando a sua atividade no estrangeiro.

O nosso enquadramento jurídico neste âmbito será realizado com base no pressuposto de que não haverá qualquer mudança de residência por parte do jogador para efeitos fiscais.

Neste seguimento, é nosso entendimento que a tributação do rendimento auferido por um atleta nestas condições deverá ser realizada exatamente de acordo com o disposto no artigo 17º da CM OCDE, para toda e qualquer função exercida pelo jogador com uma ligação estreita à atividade desportiva, tal como previamente explicado e verificadas as condições para a classificação do rendimento como rendimento de um desportista no exercício público dessa atividade, garantido assim o direito tributário do Estado da fonte.

De outro modo, resta-nos avaliar como serão tributadas as restantes atividades, que não sejam qualificáveis na medida do artigo 17º CM OCDE – será, no nosso entendimento, rendimento enquadrável no âmbito do artigo 15º da CM OCDE.

Aqui, teremos de analisar em primeiro lugar a duração do contrato de cedência temporária. Relativamente à prática corrente do universo do futebol profissional, o contrato de cedência poderá ter início no mercado de transferências de verão e ter a duração de uma época desportiva (no máximo, de 1 de julho do ano X a 30 de junho do ano X + 1) ou no mercado de transferências de inverno até ao final da época desportiva em questão (de 3 de janeiro do ano X até 30 de junho do ano X⁴¹).

Ora, apesar do supramencionado, o mais comum será mesmo uma duração inferior a 12 meses e, em muitos casos, inferior 183 dias.

Exposto isto, o tratamento que daremos à tributação do rendimento em causa será distinta, consoante a duração do contrato de cedência seja superior a 183 dias ou inferior a 183 dias.

⁴¹ As datas a que fazemos referência dizem respeito à abertura do mercado de transferências em Portugal.

No caso de o jogador estar cedido por um período superior a 183 dias, passando efetivamente mais de 183 dias no Estado do clube cessionário⁴², levantar-se-á a questão do preceituado no artigo 15º nº1 da CM OCDE. Como já abordámos, este preceito estabelece a regra de que o rendimento será tributado no Estado da residência. Nesse seguimento, veremos que a exceção do número seguinte não se poderá aplicar, precisamente em virtude do período temporal no qual o jogador se encontra a jogar no estrangeiro⁴³. Assim, tendo passado mais de 183 dias no período em questão o artigo 15º nº1 CM OCDE diz-nos que a tributação também poderá ter lugar no país estrangeiro, em virtude de ter sido esse o local onde o emprego foi exercido.

Por outro lado, temos a situação em que o jogador é cedido e passa menos de 183 dias no Estado do clube cessionário. Esta situação leva-nos a analisar o preceituado no artigo 15º nº2 da CM OCDE, na íntegra.

Vejam, então, a mecânica do artigo. Esta disposição garante um direito exclusivo de tributação ao Estado da residência mediante o preenchimento cumulativo das alíneas a), b) e c)⁴⁴. Ora, quer isto dizer que a não verificação de qualquer alínea garantirá uma possibilidade de tributação ao Estado da residência. Ora, para que o artigo 15º nº2 da CM OCDE se possa aplicar, no sentido de garantir um direito de tributação ao Estado da fonte, terá o emprego de ter sido exercido num Estado distinto da residência, permanecendo o trabalhador nesse Estado por mais de 183 dias num qualquer período de 12 meses ou ser a remuneração paga por um empregador residente nesse Estado estrangeiro ou suportada por um estabelecimento estável desse empregador no Estado em questão⁴⁵.

⁴² Presença física é um requisito absolutamente necessário. O comentário ao artigo 15 no seu parágrafo 5 fala, explicitamente, do teste de presença física” como a única forma correta de interpretar a regra – cfr. De Broe, L., “Klaus Vogel on Double Taxation Conventions”, Comentário ao Artigo 15º da CM OCDE e CM ONU, parágrafo 182. Importa referir, também, que nada impede que passe mais de 183 dias em mais do que um país – imaginemos, por exemplo, o caso hipotético de um jogador do SC Braga que, sendo emprestado ao Celta de Vigo, prefere continuar a residir na sua habitação em Caminha, fazendo o percurso Caminha – Vigo diariamente.

⁴³ Cfr. Artigo 15º nº2 (a) da CM OCDE – “2. Não obstante o disposto no n.º 1, as remunerações auferidas por um residente de um Estado Contratante em virtude de um emprego exercido no outro Estado Contratante só são tributáveis no primeiro Estado mencionado se

a) o beneficiário estiver presente no outro Estado por um período ou períodos que não excedam, no total, 183 dias em qualquer período de doze meses que comece ou termine no ano fiscal em causa”

⁴⁴ Cfr. parágrafos 4 e seguintes do Comentário ao Artigo 15º da CM OCDE.

⁴⁵ Cfr. Artigo 15 nº2 da CM OCDE.

Numa situação de cedência temporária que ocorra, por exemplo, no final do mercado de inverno (que encerra a 31 de janeiro em Portugal⁴⁶) e cujo prazo seja o final da época desportiva corrente (no máximo, até 30 de junho desse ano), estaremos no âmbito do artigo 15º nº2, garantindo um direito exclusivo a tributar ao Estado de residência, em virtude de se verificarem todas as condições previstas no artigo.

Assim, nesta situação, em que o jogador com contrato de trabalho desportivo num clube português é cedido, em janeiro, a um clube estrangeiro até ao final da temporada, sendo o clube português responsável por suportar todo o seu ordenado (ou na parte em que o suportar) e o rendimento não tenha ligação estreita com a performance desportiva, poderá Portugal tributar na medida do valor dispensado pelo clube português.

⁴⁶ Nada impede, até, que a materialização da cedência ocorra em data posterior, caso o mercado de transferências do país de destino se encontre aberto e aceite, assim, a inscrição federativa de novos jogadores.

3.3. Prémios de assinatura de contrato e percentagem do produto da venda numa transferência

Muitas são as vezes em que ouvimos falar de prémios de assinatura de contrato no momento de uma transferência de um jogador para outro clube ou até no contexto da assinatura de um jogador que se encontrava contratualmente livre.

A razão dada pela comunicação social a este tipo de pagamento está muitas vezes relacionada com o mérito do jogador e com o mediatismo da assinatura do contrato. A realidade é que, muitas vezes, estão em causa medidas diversas, nomeadamente de ajudas à colocação num novo país e, por vezes, até de planeamento fiscal por parte dos clubes e agentes que intermediam a transferência, levando a uma espécie de pagamento salarial “encoberto”.

A este nível, a jurisprudência internacional apresenta-se constante, havendo uma uniformidade na tendência decisória: a jurisprudência considera que o pagamento de um bónus de assinatura de um contrato por parte de um jogador profissional se trata de rendimento de desportista, na aceção do artigo 17º da CM OCDE.

Ora, a leitura destas fontes jurisprudenciais permite compreender que a qualificação deste rendimento deverá ser feita caso a caso, em virtude de depender da natureza do rendimento e da razão de ser da sua origem, independentemente da conclusão ser similar.

Analisemos duas situações: na primeira situação, um Tribunal Canadano⁴⁷ considerou o bónus de assinatura do contrato como parte integrante do rendimento de um desportista à luz da convenção aplicável em virtude do seu pagamento, ainda que fracionado (em duas prestações), se trata de um montante justificável como ajudas de custo para despesas de alteração de país (considerando também que não se tratará de um atleta de elevado reconhecimento mediático). Ora, este valor só é posto à disposição do atleta por virtude de se tratar de um interesse desportivo que o tribunal considera estar diretamente ligado à performance do jogador. Ainda, tratando-se de uma fase pré

⁴⁷ Cfr. Caso *Khabibulin v Her Majesty the Queen*, do Tribunal Fiscal do Canadá, de 14 de outubro de 1999.

contratual, não parece haver umnexo que ligue este pagamento a remuneração por trabalho dependente.

Na segunda situação, o Supremo Tribunal Neerlandês⁴⁸ considerou irrelevante o método de pagamento dos bônus de assinatura de contrato (fracionado ou não) para a caracterização do rendimento, tendo em conta que todos eles são pagos em virtude de futuras performances por parte do jogador.

É nossa opinião que ambos os raciocínios têm o seu mérito, uma vez que consideramos que a tributação deste tipo de rendimento deve ser feita de acordo com o artigo 17º CM OCDE.

Não só é verdade que, aquando do pagamento de um bônus de assinatura de um contrato, não estamos perante um verdadeiro contrato de trabalho com eficácia efetiva, como também nos parece sensato assumir que o pagamento de um bônus de assinatura se deverá, na grande maioria dos casos, a um incentivo diretamente ligado à performance desportiva futura do atleta.

Através de uma leitura do parágrafo 56 do seu comentário ao artigo 17º, Alex Cordewener⁴⁹ explica que é irrelevante que um determinado rendimento seja gerado antes ou depois na esfera do jogador pelas suas atividades pessoais no Estado da fonte, sendo apenas necessário que esse rendimento esteja intimamente relacionado com essas atividades, detendo o Estado da fonte direitos tributários tanto sobre pagamentos *ex ante* como pagamentos *ex post* relacionados com tais atividades.

No caso de um pagamento de um bônus de assinatura, parece-nos ser o entendimento mais sensato que a intenção do clube contratante de colocar esse valor à disposição do atleta é de premiar aquilo que acredita que se materializará numa performance desportiva a título profissional por parte do jogador, estabelecendo-se aqui uma relação causal de relativa intensidade entre a prestação e a atividade pessoal do atleta.

A necessidade de avaliar cada situação caso a caso prender-se-á a problemas que poderão emergir de bônus de assinatura de contrato relativos a contratos de várias épocas com performances a ser realizadas em diferentes locais durante esse período. Recorrendo

⁴⁸ Cfr. Caso 21/02654, do Supremo Tribunal Neerlandês, de 8 de julho de 2022.

⁴⁹ Cfr. Cordewener, A., “Klaus Vogel on Double Taxation Conventions”, Comentário ao Artigo 17º da CM OCDE e CM ONU, parágrafo 56.

a uma decisão de um Tribunal de primeira instância dos Países Baixos⁵⁰, que aborda o pagamento de bônus por parte de um clube belga a três dos seus jogadores residentes na Bélgica que mais tarde foram cedidos temporariamente a clubes neerlandeses. O Tribunal considera que tais bônus seriam considerados no âmbito do artigo 17º CM OCDE, na medida em que tenham sido pagos durante o período da cedência, uma vez que constituíam remuneração por performances futuras.

Noutro aspeto, não tão comum de se verificar, deparamo-nos por vezes com situações em que o jogador acorda com o seu clube que receberá uma percentagem do produto da venda do seu passe numa eventual transferência.

Novamente, o Supremo Tribunal Neerlandês⁵¹ apresenta uma interpretação consonante com a interpretação apresentada para os bônus de assinatura de contrato. O artigo 17º deverá aplicar-se em virtude de se tratar de um pagamento diretamente relacionado com as suas atividades como jogador de futebol.

Cordewener⁵² entende que este tipo de pagamento realizada diretamente a um desportista individual (quando pago pelo novo clube ao clube vendedor, que, por sua vez, cede uma percentagem ao jogador) poderá ser visto como uma espécie de bônus de assinatura disfarçado e, por isso apresentar uma ligação causal suficiente para o exercício futuro de atividades pessoais pelo novo clube. Numa outra análise, admite ainda que esse pagamento poderá tomar forma de uma compensação remuneratória por parte do seu antigo clube por performances anteriores.

Neste caso, tenderemos a concordar apenas com a segunda análise, uma vez que o acordo de tal pagamento é realizado entre o clube vendedor e o atleta, não tendo o clube comprador qualquer influência nesse acordo, pelo que dificilmente se poderia olhar para o rendimento como um “bônus de assinatura disfarçado”.

A nossa posição resulta da ideia de que estará em causa uma espécie de “prémio individual” (que abordaremos no ponto seguinte), que será devido ao atleta pela valorização do seu passe através das suas performances desportivas. Verifica-se aqui uma

⁵⁰ Cfr. Cordewener, A., “Klaus Vogel on Double Taxation Conventions”, Comentário ao Artigo 17º da CM OCDE e CM ONU, parágrafo 87.

⁵¹ Cfr. Caso 08/02054, do Supremo Tribunal Neerlandês, de 7 de maio de 2010. Simão

⁵² Cfr. Cordewener, A., “Klaus Vogel on Double Taxation Conventions”, Comentário ao Artigo 17º da CM OCDE e CM ONU, parágrafo 88.

conexão direta e factual entre o rendimento e a atividade individual do jogador, pelo que a aplicação do artigo 17º CM OCDE seria sensata.

Os efeitos práticos desta última análise não teriam, no entanto, qualquer consequência prática distinta, em virtude de se tratar de um rendimento pago pelo clube vendedor, do Estado de residência do jogador, coincidindo neste caso com o Estado da fonte onde as performances terão sido maioritariamente realizadas – seria, no nosso entendimento, impossível alocar a uma determinada performance eventualmente realizada no estrangeiro um nexo de valorização do passe e com isso tentar mover a fonte do rendimento. A valorização do passe do jogador será fruto de um processo contínuo, impossível de atribuir a um certo e determinado jogo. Assim, é nossa opinião que o valor deverá ser tributado no Estado da residência até à data da transferência, ainda que seja colocado à disposição do atleta quando já tenha alterado o Estado de residência.

3.4. Prémio de objetivo – objetivos coletivos e objetivos individuais

O contrato de um jogador de futebol profissional apresenta, como fomos vendo, diversos tipos remuneratórios. Um dos mais comuns prende-se a uma remuneração excecional mediante o cumprimento de determinados objetivos, sejam eles coletivos ou individuais, que poderá fazer aumentar consideravelmente o rendimento do jogador.

A análise que levaremos a cabo neste ponto irá ao encontro daquilo que temos vindo a referir. A inserção do rendimento originário de um prémio por objetivo em qualquer um dos artigos 15º CM OCDE ou 17º CM OCDE deverá ter por base a sua natureza e a sua ligação estreita, direta ou indireta, à performance desportiva do jogador.

No âmbito dos objetivos coletivos, parece-nos que se afigura difícil que tal rendimento possa ser alocado diretamente a uma performance específica, uma vez que, aquando da celebração do contrato, nem o jogador nem o clube saberão onde, quando ou se haverá a verificação desse mesmo objetivo coletivo.

A título exemplificativo, vejamos o caso de um potencial prémio por vencer a UEFA Champions League. Ainda que se saiba quando será realizada a final da competição e a sua localização, parece-nos difícil atribuir o prémio relativo à vitória da competição a apenas um jogo realizado num determinado Estado. O percurso até à final é realizado através de sorteio, pelo que há um total desconhecimento da localização dos jogos que poderão levar a consumação do objetivo a ser remunerado⁵³. Além disso, este tipo de objetivos é independente da performance do jogador uma vez que terá direito a ele quer participe em um jogo ou em todos. Ou seja, quer exista performance pública, quer não exista.

Deste modo, uma vez que o prémio é estabelecido anteriormente a se conhecer o Estado/Estados onde a performance será realizada e não está dependente da performance individual do jogador, seria incorreto tributar o rendimento por ele gerado sob o plasmado no artigo 17º CM OCDE, pelo que a tributação deverá ser realizada segundo o disposto no artigo 15º CM OCDE, garantindo o direito de tributar ao Estado da residência do atleta.

⁵³ Cfr. Roumeliotis, P., “Football players’ status in the context of the OECD Model Tax Convention on Income and on Capital: sportspersons or mere employees?”, de 12 de maio de 2020.

Quanto aos objetivos individuais, a situação é a nosso ver completamente distinta. Aqui, estamos perante um rendimento que é gerado através, única e exclusivamente, da performance do jogador, pelo que será impossível negar a sua ligação estreita a esse mesmo rendimento. Ainda, quanto a este tipo de objetivos, facilmente se estabelece uma localização para o facto gerador da tributação, uma vez que a sua existência depende de fatores objetivos, muitas vezes de realização única.

A este título, vejamos o exemplo do bónus por cada golo marcado ou cada assistência realizada ou até o prémio de homem do jogo. Em qualquer um dos casos descritos, é possível localizar geograficamente o facto gerador do rendimento a ser auferido, uma vez que esse mesmo facto é a marcação de um golo, a realização de uma assistência ou vencer o prémio de homem do jogo após uma partida.

Ora, se esta consumação se der durante uma competição internacional realizada no estrangeiro, parece-nos inegável, na acessão do artigo 17º CM OCDE, que o Estado da performance pública (fonte) deverá ter o direito a tributar qualquer rendimento diretamente conexo com a prestação desportiva realizada no seu território.

É nosso entendimento que não haverá maior e mais claro exemplo de um rendimento intimamente conexo com a performance do jogador (condição obrigatória para a possibilidade de aplicação do artigo 17º CM OCDE) do que o tipo de rendimento que será apenas auferido pelo jogador mediante a sua performance individual (objetivos individuais).

A este propósito, Cordewener⁵⁴ fala-nos de remuneração relacionada com o sucesso que, quando seja possível distinguir claramente da remuneração periódica proveniente do vínculo contratual do jogador, deverá ter um tratamento tributário diferente do seu vencimento ordinário: deverão ser tidas em consideração as especificidades do rendimento⁵⁵ e ser salvaguardado o direito a tributar do Estado onde decorre o facto gerador tributário.

⁵⁴ Cfr. Cordewener, A., “Klaus Vogel on Double Taxation Conventions”, Comentário ao Artigo 17º da CM OCDE e CM ONU, parágrafo 115.

⁵⁵ Cfr. Cordewener, A., “Klaus Vogel on Double Taxation Conventions”, Comentário ao Artigo 17º da CM OCDE e CM ONU, parágrafo 116.

3.5. Rendimentos obtidos fruto de representação da seleção nacional

A chamada à seleção nacional é, para muitos jogadores profissionais, o expoente máximo da sua carreira e o cumprir de um objetivo de uma vida. Representar o país numa grande competição internacional, como um Mundial ou um Europeu, será para o jogador português, até pela grande relevância social histórica inerente a tal participação, o verdadeiro concretizar de um sonho.

Ora, é preciso entender que estas competições, derivado do seu mediatismo e genérico interesse internacional, têm a elas associado um avultado prémio monetário de participação. Em muitos casos, este prémio acaba por ser repartido pelas federações nacionais pelos jogadores integrantes das convocatórias para a respetiva competição.

A título exemplificativo, vejamos que o vencedor do último Campeonato do Mundo de futebol realizado no Catar em 2022 levou para casa a quantia de quarenta e dois milhões de dólares. Portugal, em virtude de ter sido eliminado nos quartos de final, arrecadou dezassete milhões de dólares⁵⁶.

Bem sabemos que este prémio monetário não é pago pela organização diretamente aos jogadores. Sabemos, também, que a Federação Nacional não entrega a totalidade do prémio aos jogadores, não deixando, ainda assim, de distribuir por cada jogador integrante da comitiva uma quantia significativa⁵⁷.

Tendo assumido como garantida a existência desta realidade, vamos agora lembrar que os jogadores de futebol profissional, para representar a sua seleção nacional, não têm obrigatoriamente de estar sob vínculo contratual com nenhum clube. Prova disso é o caso de Zidane, durante a realização do Mundial de 2006 na Alemanha, que se encontrava sem clube após termino contratual com Real Madrid (tendo-se até retirado do futebol profissional no final dessa competição), e mais recentemente, já em 2022, o próprio Cristiano Ronaldo jogou todo o Mundial do Catar após ter rescindido o

⁵⁶ Cfr. Summerscales, R., em “FIFA Men's World Cup Prize Money Explained: How \$440m Pot For Qatar 2022 Will Be Divided”, consultável em <https://www.si.com/fannation/soccer/futbol/news/fifa-world-cup-prize-money-qatar-2022-440-million-dollars> e consultado em 19 de fevereiro de 2024.

⁵⁷ Neste tópico, vejamos, por exemplo, a distribuição feita pela Federação francesa de futebol após vencer o campeonato do mundo em 2018 na Rússia, do qual recebeu o prémio de trinta e oito milhões de dólares e distribuiu pelos jogadores 30% desse valor. Cfr. Mackey, E., em “World Cup 2022 prize money: Argentina earn \$42m with victory over France”, consultável em <https://theathletic.com/3979151/2022/12/17/world-cup-prize-money-payouts/> e consultado em 19 de fevereiro de 2024.

seu contrato de trabalho com o Manchester United⁵⁸ e sem ainda estar vinculado a um novo clube.

Ora, sendo certa a possibilidade de que um jogador não tem de ter um contrato de trabalho para representar a seleção nacional, levantar a questão de que o rendimento auferido em virtude de participação na seleção nacional seria rendimento de trabalho dependente, encontra-se desprovida de racionalidade.

Ainda, ao contrário do que poderá acontecer com as competições europeias de clubes, em que os prémios são definidos com muita antecedência por via contratual e sem que se possa prever com antecedência o local da performance desportiva por virtude de estar dependente de sorteios realizáveis à medida que a competição avança, esta situação não se coloca para as competições internacionais de seleções, uma vez que, independentemente do sorteio, serão jogadas na sua íntegra no mesmo Estado, desde o início até ao final da mesma competição, e o valor do prémio estará diretamente relacionado com o prémio monetário pago pela organização fruto dessa mesma participação. Não há aqui o fator de imprevisibilidade do Estado da fonte do rendimento, pelo que não poderá ser acolhida a ideia de que tal imprevisibilidade tiraria mérito a intenção de tributação pelo Estado da fonte, estando a Federação Nacional completamente ciente da alocação de um certo rendimento mediante o sucesso desportivo realizado num já certo e determinado Estado⁵⁹.

Assim, parece-nos também inegável que o prémio pago pela Federação Nacional ao jogador em virtude do resultado conseguido em determinada competição, está diretamente ligado, por uma conexão muito estreita, à performance desportiva do atleta – isto é, estará incluso no âmbito de aplicação do artigo 17º CM OCDE.

Este tem sido o entendimento da jurisprudência, com o próprio Supremo Tribunal Neerlandês, bastante ativo em questões tributárias desportivas, a considerar como única opção correta a integração deste rendimento no âmbito do artigo 17º, rejeitando uma

⁵⁸ O comunicado oficial do clube (pode ser consultado em <https://www.manutd.com/en/news/detail/man-utd-official-statement-on-cristiano-ronaldo-22-november-2022>) a anunciar a rescisão com efeitos imediatos, ocorreu a 22 de novembro de 2022, tendo Portugal realizado o primeiro jogo no mundial 2022 a 24 de novembro de 2022.

⁵⁹ Panagiotis Roumeliotis defende esta ideia, referindo até que “estes prémios não estão, naturalmente, ligados a qualquer desempenho num país específico” – cfr. Roumeliotis, P., “Football players’ status in the context of the OECD Model Tax Convention on Income and on Capital: sportspersons or mere employees?”, de 12 de maio de 2020. É uma visão que, no âmbito das seleções nacionais, nos parece inaplicável.

possível conexão ao rendimento do trabalho dependente⁶⁰, por considerar que tanto o tribunal anterior como a autoridade tributária local foram incapazes de, cabalmente, justificar a inclusão do pagamento feito por uma federação desportiva nacional a um jogador de futebol profissional no rendimento do seu trabalho dependente.

Um dos argumentos utilizados pelo tribunal anterior, que se materializa na assunção de que o jogador foi selecionado pelas suas qualidades como jogador profissional de futebol, permite-nos retirar uma conclusão absolutamente contrária àquela retirada pelo tribunal: baseado nisto, decidiu o tribunal que tal remuneração deveria ser considerada como rendimento de trabalho dependente; a nosso ver, tal argumento serviria para justificar a ligação estreita do rendimento com a performance desportiva – o jogador foi convocado pela sua qualidade, e foi apenas remunerado pelo trabalho que realizou fruto dessa qualidade demonstrada em campo.

Situação distinta se poria no caso de o clube pagar um prémio ao jogador por este ser convocado para a seleção nacional. Neste caso, sendo o prémio exigível pela simples convocatória, não deverá ser interpretado fora do âmbito do rendimento do trabalho dependente regulado pelo artigo 15º. Caso o prémio apenas se torne exigível com a internacionalização do atleta, isto é, com a participação num jogo específico do atleta, está criada uma ligação estreita do rendimento a performance do jogador e, por isso, será facilmente estabelecível um nexó entre o facto gerador do rendimento e a sua exigibilidade, pelo que o direito à sua tributação deverá estar localizado na esfera do Estado no qual se dá o facto gerador da exigibilidade do rendimento.

⁶⁰ Cfr. Caso 28396, do Supremo Tribunal Neerlandês, de 29 de setembro de 1993.

3.6. Rendimentos derivados de contrato de direitos televisivos

A globalização do desporto, nomeadamente do futebol, criou uma procura quase insaciável do adepto pelo futebol a nível internacional. Quando, até há pouco tempo, o cidadão comum acompanhava apenas os jogos do seu clube ou até da liga do seu país, hoje a exigência do consumidor provocou a necessidade de transmissões mundiais das mais diversas competições internacionais.

Para dar resposta à incessante procura do consumidor por futebol de novos campeonatos, torna-se indispensável o papel das transmissões televisivas e, com isso a realidade dos direitos televisivos.

A evolução dos valores pagos por grandes empresas para garantir os direitos televisivos de determinados campeonatos é um reflexo do crescente interesse no produto do futebol profissional. Em 1992, a Sky pagou trezentos e quatro milhões de libras para garantir os direitos televisivos da Premier League por cinco épocas – o atual contrato assinado para a exploração dos direitos televisivos da Premier League reflete o valor de seis mil e setecentos milhões de libras para quatro temporadas⁶¹.

O melhor exemplo que reflete a emergência de novos mercados, outrora estranhos ao futebol de elite, advém da chegada de novas estrelas internacionais, que tornam o produto mais apetecível para o consumidor – falamos, aqui, do fenómeno da liga Saudita e da liga Norte Americana, com as chegadas, respetivamente, de Cristiano Ronaldo e Lionel Messi.

Naturalmente, dados os valores envolvidos nestes contratos de direitos televisivos, tradicionalmente exclusivos à distribuição realizada por parte da liga organizadora pelos clubes, torna-se uma fonte de rendimento apetecível para os jogadores mais mediáticos que decidem ingressar num campeonato mais desconhecido.

Este fenómeno deve-se à noção que o próprio atleta tem de que o seu mediatismo é responsável pela produção de valor, pelo aumento da procura do consumidor por uma competição que não despertava o seu interesse até à chegada de um determinado jogador.

⁶¹ Cfr. Llewellyn, M., em “Inside the English Premier League’s latest media rights deal: What does it tell us about the current state of play of the market?”, consultável em <https://www.sports.legal/2024/02/inside-the-english-premier-leagues-latest-media-rights-deal-what-does-it-tell-us-about-the-current-state-of-play-of-the-market/> e consultado a 24 de fevereiro de 2024.

Terá sido exatamente este raciocínio que levou à materialização de uma realidade não vista até à transferência que levou Lionel Messi para o Inter Miami da MLS. Para além do seu contrato de trabalho e da remuneração natural que dele emerge, o contrato do jogador em questão incluirá uma percentagem da receita proveniente de novas subscrições do MLS Season Pass⁶², comercializado pela Apple TV, detentora dos direitos televisivos da MLS⁶³.

Deparamo-nos aqui com uma realidade nova, que levantará questões quanto a sua tributação. Faremos, nesse sentido, um exercício teórico de modo a aferir se tal rendimento se deverá enquadrar dentro do âmbito dos rendimentos do trabalho dependente (dentro do espírito do artigo 15º CM OCDE) ou, de outra forma, será um rendimento de um desportista, na acessão do artigo 17º CM OCDE.

À primeira vista, reconhecemos que o interesse prático para o caso em concreto poderá não aparentar muita relevância, uma vez que, sendo jogador do Inter Miami, Lionel Messi terá contrato de trabalho com uma entidade norte americana e, caso o rendimento seja qualificável como resultante desse mesmo contrato, deverá ser tributado no Estado da sua residência ou onde o trabalho foi efetivamente realizado – no âmbito de um rendimento conexo aos direitos televisivos da MLS, poderá assumir-se que Estado da residência será o mesmo que Estado da fonte e, neste seguimento, o artigo 17º não teria também grande relevância.

Acontece que, este exercício poderá ter interesse prático dadas as particularidades da MLS, que permite a participação não só de equipas do EUA, mas também de equipas do Canadá. Neste sentido, o atleta participará em jogos competitivos da MLS fora do seu Estado de residência.

De modo a aferir em que artigo se deva incluir este rendimento, seria necessária uma análise a natureza do pagamento realizado pela Apple ao atleta. Não há, de momento, informações públicas que permitam aferir se o rendimento é disponibilizado jogo a jogo, dependendo a sua exigibilidade da participação do atleta (caso em que ficaria visível uma ligação estreita a performance do jogador e provado um nexo forte entre a atividade pessoal e o rendimento auferido, pelo que seria de inserir o rendimento no âmbito do

⁶² Assinatura válida que garante acesso à transmissão dos jogos de uma época.

⁶³ Vazquez, L., em “How MLS-Apple deal helped Lionel Messi join Inter Miami”, consultável em <https://en.as.com/soccer/how-the-mls-apple-deal-helped-lionel-messi-join-inter-miami-n/> e consultado a 24 de fevereiro de 2024.

artigo 17º CM OCDE) ou se, por outro lado, o rendimento é auferido pelo jogador independentemente da sua participação em qualquer espetáculo desportivo (aqui, caso o rendimento esteja tipificado no seu contrato de trabalho, estaremos inequivocamente no âmbito do artigo 15º CM OCDE).

O nosso entendimento, baseado na informação de que o jogador receberá uma percentagem das vendas do MLS Season Pass, é de que o valor consubstancia uma aposta da Apple no crescimento do interesse do consumidor e conseqüentemente das vendas do produto, remunerando de forma contínua e incondicional o jogador que considera responsável por esse mesmo aumento. Neste sentido, e assumindo esta situação, estaremos perante uma remuneração que não está diretamente nem indiretamente ligada a performance desportiva pública do atleta, uma vez que ele receberá o valor tendo em conta o seu mediatismo no mundo do futebol e não pela sua performance desportiva.

O tipo de produto, aliás, consubstancia um acesso do utilizador a qualquer partida da liga, quer o clube do jogador em questão participe ou não.

Deste modo, estaremos perante um rendimento que só se poderá integrar dentro da acessão do artigo 15º CM OCDE, caso resulte diretamente do seu contrato trabalho⁶⁴.

Caso distinto ocorre nos chamados jogos amigáveis ou jogos de exibição. A grande maioria destes jogos decorre em situações de pré-época e são organizados por empresas privadas que vendem a transmissão do jogo a determinada plataforma. Muitas vezes acontece que a plataforma adquirente estabelece um valor mediante a participação de um determinado jogador, e outro valor distinto caso esse jogador não marque presença na partida.

Nesta situação, caso o jogador profissional em questão seja remunerado pela participação em jogos deste cariz, estaremos inequivocamente perante uma remuneração diretamente ligada e inalienável da sua performance desportiva⁶⁵, ainda que se possa arguir que o interesse estará mais fortemente ligado ao mediatismo do jogador do que à sua produção desportiva.

A distribuição de direitos televisivos diretamente ao jogador configura uma situação inédita no mundo desportivo, que não chegou ainda a Portugal. Entendemos que

⁶⁴ Não acontecendo, estaremos no âmbito de rendimentos cobertos pelo artigo 7º CM OCDE. Não abordaremos essa questão na nossa análise.

⁶⁵ Cfr. Comentário ao Artigo 17º da CM OCDE, parágrafo 9.4.

a análise deste tipo concreto de rendimento, dada a sua possível utilização futura com um atleta mediático que chegue para jogar em Portugal (imaginemos, por exemplo, um regresso de Cristiano Ronaldo à Liga Portugal), teria interesse teórico para a nossa análise.

3.7. Rendimentos derivados de indemnização por cessação contratual

O trabalho de um jogador de futebol profissional, apesar de não ser tão volátil e imprevisível como o de um treinador, é muito propício a términos antecipados de contrato.

Esta situação deve-se a estarmos perante uma realidade muito orientada para a performance e qualidade a ser requisitada no imediato, o que, não se verificando, leva a eventuais cessações contratuais prematuras. Por outro lado, com a emergência de novos mercados não convencionais no mundo do futebol, mas com elevado poder financeiro, muitos jogadores sentem-se tentados a abraçar um desafio nesses países e, ao fim de pouco tempo, demonstram problemas de adaptação incorrigíveis.

Neste âmbito, falaremos de indemnização por cessação contratual quando ocorre uma cessação, seja ela por mútuo acordo ou por iniciativa unilateral do clube, prematura do vínculo laboral, dando lugar ao pagamento de uma compensação devida pelo não cumprimento integral do período contratualizado.

A questão que se coloca nesta problemática prende-se à qualificação de tal pagamento, sendo necessário aferir se a sua natureza deve ser integrável no rendimento do trabalho dependente.

O comentário ao artigo 15º CM OCDE promete oferecer uma solução para a questão controvertida. Ora, começando por falar em remuneração posterior à cessação do vínculo laboral por trabalho realizado anteriormente ao término do contrato deverá ser considerado derivado do Estado no qual o emprego foi realizado⁶⁶ – esta solução permite qualificar tal rendimento como rendimento de trabalho dependente virgula para efeitos de aplicação do artigo 15º CM OCDE.

É nosso entendimento, no entanto, que o pagamento de uma indemnização por cessação contratual não corresponderá a remuneração por trabalho já prestado (se assim fosse, no âmbito de um jogador profissional, abriria a porta para a aplicação do artigo 17º CM OCDE), mas sim a uma compensação direta pela cessação antecipada do contrato.

⁶⁶ Cfr. Comentário ao Artigo 15º da CM OCDE, parágrafo 2.4.

Neste contexto, parece-nos que se afigura uma verdadeira intenção indemnizatória⁶⁷, e não remuneratória.

A legislação tributária nacional portuguesa considera que qualquer valor recebido a título indemnizatório por cessação do vínculo laboral será tributado como rendimento do trabalho dependente⁶⁸. De acordo com De Broe, muitos estados recorrem à mesma solução através do seu direito interno, aproveitando uma lacuna concetual por parte da OCDE⁶⁹.

Certo é que a inclusão de um rendimento derivado de uma indemnização por cessação contratual antecipada, tendo por base a perda de futuro rendimento de trabalho dependente devido, no âmbito de aplicação do artigo 17º CM OCDE⁷⁰ não parece fazer sentido uma vez que tal rendimento não se poderá qualificar como derivado de uma atividade pessoal desportiva num contexto competitivo, ainda que a sua atividade como jogador profissional seja a causa de tal indemnização⁷¹.

Assim, é nosso entendimento que a inclusão do rendimento fruto de uma indemnização por sessão do contrato de trabalho desportivo deverá ser realizado de acordo com o espírito do artigo 15º.

Existe, não obstante, jurisprudência que considera que o comentário ao artigo 15º da CM OCDE é insuficiente na sua ajuda interpretativa dos tratados. A este propósito, o Supremo Tribunal Federal da Suíça⁷² considera que o comentário deverá ter uma preponderância relativamente baixa na qualificação deste rendimento, dado considerar que o esforço demonstrado no comentário não é suficientemente persuasivo para sugerir um direito de tributação ao Estado “no qual foi realizado o emprego”⁷³.

No nosso entendimento, esta visão tem o seu mérito. Não havendo o exercício efetivo de qualquer tipo de trabalho, situação essa que na aceção do artigo 15º nº1 da CM

⁶⁷ Trata-se de um pagamento a que o clube está obrigado em virtude de ter terminado o contrato antecipadamente, estando intrinsecamente relacionado com o tempo de contrato que restaria cumprir ao jogador – Cfr. Comentário ao Artigo 15º da CM OCDE, parágrafo 2.7.

⁶⁸ Cfr. Artigo 3º nº2 e) do CIRS.

⁶⁹ Cfr. De Broe, L., “Klaus Vogel on Double Taxation Conventions”, Comentário ao Artigo 15º da CM OCDE e CM ONU, parágrafo 42.

⁷⁰ Cfr. Cordewener, A., “Klaus Vogel on Double Taxation Conventions”, Comentário ao Artigo 17º da CM OCDE e CM ONU, parágrafo 90.

⁷¹ Cfr. Caso RV/1100149/2011, do Tribunal Federal Tributário da Áustria, de 10 de dezembro de 2014.

⁷² Cfr. Caso 9C_682/2022, do Supremo Tribunal Federal da Suíça, de 23 de junho de 2023.

⁷³ Esta posição tem em consideração a versão inglesa e francesa do artigo 15º da Convenção de dupla tributação entre a Suíça e os Emirados Árabes Unidos, que não deixam margem para um direito tributário onde o pagamento da indemnização não tenha correspondência com trabalho realizado no Estado da fonte.

OCDE se consubstancia como a única razão que permite garantir um direito tributário ao Estado da fonte, esse direito não deverá existir em caso algum.

Assim, é nossa convicção que o direito de tributar o rendimento com origem numa indenização por cessação contratual de um jogador do futebol profissional pertencerá ao Estado da sua residência.

Capítulo 4. Análise Crítica

Os vários tipos de rendimentos auferidos por desportistas profissionais, mais concretamente por jogadores de futebol profissional, apresentam diversas vicissitudes a ter em conta, especialmente, quando estamos perante situações que possam implicar uma dupla tributação.

Não podemos ser alheios àquela que é a razão de origem do artigo 17º da CM OCDE. Havia um grande medo de que, na inexistência desta disposição, o Estado da residência não conseguisse tributar o rendimento ligado a performances no estrangeiro. Outro receio surge com a enorme mobilidade dos desportistas e com a realidade das suas numerosas fontes de rendimento, o que tornaria muitas vezes impossível para o Estado da residência acompanhar e tributar todo esse rendimento⁷⁴. Assim, pretendeu-se garantir e preservar o direito do Estado da fonte, o país onde a performance ocorreu, de tributar o rendimento, evitando uma não tributação.

Naturalmente que quando concluímos na atribuição do direito de tributação a ser conferido ao Estado da fonte pelo artigo 17º CM OCDE e relativamente a performances de um jogador no estrangeiro, não pretendemos conferir ao Estado da fonte um direito absoluto sobre o valor total de um salário de um jogador de futebol profissional.

De modo a aferir a porção de rendimento a que o Estado da fonte terá, nos termos supramencionados, direito a tributar, dever-se-á recorrer a um mecanismo pro rata tendo por base o tempo relevante intrinsecamente ligado à performance desportiva que o atleta passou no Estado que não a sua residência. De um ponto de vista prático, se o atleta passou dois dias no estrangeiro a realizar a sua atividade pessoal enquanto jogador de futebol profissional, terá o estado da fonte direito a tributar o rendimento equivalente a dois dias de salário do jogador em causa.

No cálculo deste valor, tendo em consideração os dias em que ocorreu a realização da atividade pessoal enquanto desportista, queremos ainda fazer referência a uma das situações que consideramos mais dúbias durante toda a realização desta dissertação. Falamos aqui da inclusão das atividades acessórias como treinos no âmbito objetivo que

⁷⁴ Cfr. Cordewener, A., “Klaus Vogel on Double Taxation Conventions”, Comentário ao Artigo 17º da CM OCDE e CM ONU, parágrafo 3.

permitirá aplicar o artigo 17º CM OCDE, sendo este o entendimento do comentário ao artigo 17º da CM OCDE.

Cordewener discorda deste “alargamento excessivo”, referindo que falta o elemento necessário de uma performance pública perante uma audiência para que se possa aplicar o disposto no artigo 17º CM OCDE. A título de exemplo refere-se até à participação num estágio de pré época, muito comum nas equipas profissionais de futebol, num país estrangeiro em que não se realize qualquer tipo de jogo aberto ao público⁷⁵.

Aqui teremos de acompanhar a opinião do autor, em virtude do texto do comentário ser demasiado abrangente. Temos vindo num constante raciocínio de que o elemento essencial do âmbito objetivo do artigo se prenderá não só com o nexos de causalidade entre o rendimento e a performance, mas que esta atividade tem de ser realizada num contexto público de espetáculo desportivo. Por exemplo, a mesma questão não se levantaria para os treinos livres em F1. Já num contexto de futebol profissional, parece-nos que a interpretação do comentário é manifestamente exagerada no seu espectro.

Dito isto, afirmar que um Estado poderá ter direito a tributar, não significa necessariamente que o deverá fazer.

A realidade prática do rendimento do trabalho dependente de um jogador de futebol profissional, no âmbito do seu clube, é altamente controlada pelas entidades nacionais do seu Estado de residência. Além disso, também não podemos deixar de referir que o futebol apresenta especificidades face a outros desportos, em que se verificará especialmente que a participação em competições internacionais é a exceção da exceções e não a regra.

Olhando para o caso do futebol português, na última temporada desportiva que ainda decorre, tivemos a participação de apenas cinco clubes de futebol profissional em competições europeias, sendo que apenas quatro realizaram mais de três jogos no estrangeiro.

Esta realidade é paralela a todos os clubes e todos os Estados a nível mundial, sendo que se levantam muitas questões quanto à necessidade de tributar a fração de

⁷⁵ Cfr. Cordewener, A., “Klaus Vogel on Double Taxation Conventions”, Comentário ao Artigo 17º da CM OCDE e CM ONU, parágrafo 91.

rendimento que poderá ser gerado em contexto de competição internacional por um futebolista residente noutra país.

A este propósito, Stéphane Rychen considera que estamos perante uma “complexidade com zero valor”⁷⁶. Para o autor, “um sistema onde os jogadores de futebol tenham de reter na fonte os impostos quando jogam no estrangeiro em virtude de competições internacionais, gera uma carga de trabalho para as administrações tributárias locais que excede largamente os benefícios retirados pela tributação de apenas os jogadores estrangeiros”.

Apesar de considerarmos o mérito deste raciocínio, não o poderemos adotar na íntegra. De facto, há situações extremamente complexas de fiscalizar que não justificariam a sobrecarga das administrações tributárias, como seria o caso de se querer tributar uma pequena parte do vencimento mensal do jogador de futebol relativo a presença num jogo internacional. Mesmo as situações pontuais relativas aos bónus seriam de difícil controlo, na medida em que as administrações tributárias não têm acesso aos contratos de cada jogador residente no estrangeiro que venha disputar uma partida internacional no seu Estado.

De outro modo, acreditamos que tal raciocínio não poderá servir para os casos dos prémios em virtude de participação nas seleções nacionais. Ora, os prémios pagos pelas federações aos jogadores são, muitas vezes, de conhecimento público. Ainda, o tipo de competição que está na origem do rendimento que é gerado, condensa os atletas no Estado durante um determinado período de tempo previsível, onde o único rendimento que irão auferir em virtude da sua participação desportiva será fruto do prémio que a organização pagará à respetiva Federação. Certamente as autoridades locais estarão mais do que bem preparadas para esta situação.

Também sabemos que, neste tipo de campeonatos, costumam haver isenções acordadas entre os organizadores e o Estado que recebe a competição no que toca à retenção na fonte. Foi exatamente esse o caso que ocorreu durante o Campeonato do Mundo do Catar⁷⁷. Acontece que nem sempre este é o caso. A mesma entidade

⁷⁶ Cfr. Rychen, S., “Part Three: Selected Issues in Tax Treaty Law – Chapter 11: Football Players – Employees rather than Sportspersons: An Exception to Article 17 OECD Model”.

⁷⁷ Cfr. KPMG, “Qatar: Tax exemptions and customs procedures related to FIFA World Cup 2022” de 22 de novembro de 2022, consultado a 12 de março de 2024 e consultável em <https://kpmg.com/us/en/home/insights/2022/11/tmf-qatar-tax-exemptions-and-customs-procedures-related-to-fifa-world-cup-2022.html>.

organizadora, no último Campeonato do Mundo de futebol feminino jogado na Austrália e Nova Zelândia, negociou uma isenção apenas para si, deixando as atletas sujeitas a pagar o imposto através de retenção na fonte pelas suas atividades individuais desportivas na Austrália⁷⁸.

Assim, rejeitar por completo a importância do artigo 17º CM OCDE no âmbito dos desportos coletivos com base em potenciais custos excessivos e complicações para a autoridade tributária local não nos parece francamente sensato. Logicamente, dever-se-á deixar o ónus de exercício do direito concedido pelo artigo à discricionariedade do Estado da fonte, que certamente será o mais indicado para aferir a viabilidade desse exercício.

Certo que todo o Direito é um verdadeiro organismo vivo, em constante mutação, pelo que certamente haverá espaços para melhorias em vários aspetos.

Uma situação que acreditamos merecer especial atenção será a do âmbito subjetivo de aplicação do artigo 17º CM OCDE a figuras emergentes no futebol profissional, também elas profissionalizadas: falamos aqui da potencial aplicação do artigo aos rendimentos auferidos por árbitros de futebol.

A atual redação do artigo e dos seus comentários, em virtude da performance no contexto de uma moldura competitiva que afirmam necessitar para que exista a possibilidade sujeição ao artigo 17º CM OCDE, desconsidera por completo a possibilidade de inserir os árbitros no seu escopo⁷⁹.

A realidade é que os árbitros de alta competição são atualmente verdadeiros profissionais, que auferem um vencimento fixo mensal e um prémio de jogo variável de competição para competição. Além disso, são partes integrantes do espetáculo competitivo e cada vez mais são figuras respeitadas entre a massa associativa. Ainda, representam o único elemento sem o qual o espetáculo competitivo não se poderá realizar.

Em virtude da natureza dos prémios que recebem durante competições internacionais, tabelados e pagos diretamente ao árbitro pelo organismo responsável pela organização da competição, da natureza da sua prestação e atividade pessoal, parece-nos

⁷⁸ Cfr. Obayiuwana, O., “Anger at Fifa for its Women’s World Cup tax exemption when players had to pay” de 26 de dezembro de 2023, consultado a 12 de março de 2024 e consultável em <https://www.theguardian.com/football/2023/dec/26/fifa-womens-world-cup-tax-exemption-players-ato> .

⁷⁹ Cfr. Cordewener, A., “Klaus Vogel on Double Taxation Conventions”, Comentário ao Artigo 17º da CM OCDE e CM ONU, parágrafo 50.

que uma evolução do âmbito subjetivo no sentido de enquadrar estas figuras do jogo seria bem-vinda e adequada.

Concluimos a nossa análise com o sentimento de que, como em tudo, existe espaço para melhoria e para evolução. Não poderíamos, no entanto, deixar de reconhecer mérito à CM OCDE e, em especial, à função desempenhada pelo artigo 17º CM OCDE na defesa do direito tributário do Estado da fonte quanto a rendimentos auferidos por jogadores de futebol profissionais.

De modo algum poderíamos aderir a determinadas teses que rejeitam completamente a inclusão do rendimento dos jogadores de futebol profissional no contexto da sua equipa na sujeição ao artigo 17º CM OCDE, apenas porque consideram o artigo 15º CM OCDE configuraria a solução mais segura⁸⁰.

⁸⁰Cfr. Roumeliotis, P., “Football players’ status in the context of the OECD Model Tax Convention on Income and on Capital: sportspersons or mere employees?”, de 12 de maio de 2020. Para sustentar esta visão, o autor refere ainda que seria injusto para suplentes que não chegam a jogar que o artigo 17º se lhes aplicasse - aqui estamos em absoluto acordo, uma vez que de modo algum o artigo 17º se poderia aplicar em tal situação, carecendo por completo a existência de uma performance desportiva.

Capítulo 5. Conclusão

- I. Face a um contexto de globalização, o jogador de futebol profissional vê-se, por vezes, obrigado a exercer a sua profissão em diversos Estados para além do Estado da sua residência, levantando questões de dupla tributação dos rendimentos que auferem numa ligação direta à sua performance no estrangeiro, dado o interesse legítimo de tributação pelo Estado da fonte.
- II. Quanto aos rendimentos auferidos por jogadores de futebol profissional, as CDTs inspiradas na CM OCDE oferecem, primeiro, uma solução para os rendimentos derivados do trabalho dependente, no seu artigo 15º, que terá uma “umbrella function”, e uma solução especializada, plasmada no artigo 17º que irá permitir ao Estado da fonte tributar o rendimento auferido por um desportista em virtude duma performance desportiva pública aí realizada.
- III. Os rendimentos auferidos em virtude de um contrato de trabalho desportivo serão, à partida, tributáveis no Estado da residência de acordo com o artigo 15º CM OCDE.
- IV. A conclusão pela alocação de um determinado rendimento ao artigo 17º CM OCDE, não significará a atribuição de uma competência exclusiva tributária ao Estado onde a performance tem lugar. De outro modo, o artigo 17º CM OCDE atribuirá uma competência cumulativa à residência e ao Estado da performance pública do jogador de futebol profissional.
- V. Para que haja uma possível aplicação do artigo 17º CM OCDE, é imperativo que haja não só uma relação causal entre a performance desportiva e o rendimento auferido pelo jogador de futebol profissional, mas também que essa performance seja pública.
- VI. O local da tributação do rendimento auferido por um jogador profissional em virtude da exploração dos seus direitos de imagem deve ser aferida caso a caso, dadas a diversas formas que essa exploração pode tomar, mas em situação alguma poderá concluir-se pela tributação de acordo com o artigo 17º CM OCDE se se não verificar uma estreita ligação entre a performance pública desportiva e o rendimento auferido pelo jogador em virtude de certo direito de imagem.
- VII. Quanto aos contratos de cedência temporária, em que não exista alteração de residência fiscal por parte do jogador, a análise levar-nos a concluir que poderá

- ser garantido um direito de tributação ao Estado de residência mesmo que o emprego esteja a ser realizado no exterior.
- VIII. No que toca aos prémios de assinatura de um contrato, é nosso entender que estes estarão intrinsecamente ligados a ideia da performance desportiva do jogador, ainda que possa ser uma performance futura.
- IX. Essa estreita ligação à realidade da performance desportiva deverá também ser encontrada no caso do pagamento, por parte de um clube vendedor, de uma percentagem na transferência de um determinado jogador, bem como no âmbito do pagamento de prémios por objetivos individuais.
- X. De outro modo, o mesmo já não se deverá verificar quando falamos em prémios por objetivos coletivos, quando uma participação específica de um determinado jogador numa determinada competição ou num determinado jogo não seja exigível para se verificar a remuneração.
- XI. Quanto à análise dos rendimentos auferidos em virtude da participação em seleção nacional, deveremos ter em consideração as particularidades das competições internacionais e dos pagamentos realizados pelas federações. Caso diferente se verificará quando o rendimento tome forma de um prémio posto à disposição por parte do clube pela participação ou chamada a uma seleção nacional.
- XII. Com o abandono da ideia de que “nenhum jogador é maior que uma Liga”, as figuras mais mediáticas veem surgir novas possibilidades de auferir rendimentos através de fontes que, até agora, lhes estariam inacessíveis.
- XIII. A concessão de uma fatia dos direitos televisivos aos maiores influenciadores das massas no mundo do futebol poderá vir a ser uma realidade comum nos próximos anos. O direito de tributação destes rendimentos deverá ser aferido consoante a natureza que os torna exigíveis na esfera do jogador de futebol profissional.
- XIV. No nosso entender, o artigo 17º CM OCDE apresenta um papel fundamental naquilo que é a expectativa do Estado da fonte (diferente do Estado da residência) de tributar rendimentos de um desportista, nomeadamente um jogador de futebol profissional, que sejam auferidos no seu território.
- XV. Cremos que este direito deve ser protegido no âmbito do futebol profissional, dada a avultada quantia monetária e versatilidade dos rendimentos auferidos e a pluralidade geográfica das prestações desportivas. Oferecer o acesso ao direito não significará a obrigatoriedade da sua utilização pelo Estado da fonte.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

I – Livros e artigos científicos

A

ANDERSON, Chris (2016) – “*Part One: Taxation under Domestic Law – Chapter 1: The Canadian/US Experience*” in *Taxation of Entertainers and Sportspersons Performing Abroad*, G. Maisto ed., IBFD.

B

BROE, Luc De (2015) – “Comentário ao Artigo 15º da CM OCDE e CM UN”, in *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, Vol. 2, 4ª Edição, Países Baixos, Kluwer Law International.

BURGSTALLER, Eva (2005) – ‘Employer’ Issues in Article 15(2) of the OECD Model Convention – *Proposals to Amend the OECD Commentary*, INTERTAX, Volume 33, Issue 3.

C

CORDEWENER, Axel (2015) – “Comentário ao Artigo 17º da CM OCDE e CM UN”, in *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, Vol. 2, 4ª Edição, Países Baixos, Kluwer Law International.

CORDEWENER, Axel (2016) – “*Part Three: Selected Issues in Tax Treaty Law Chapter 6: Tax Treaty Issues Related to Qualification, Allocation and Apportionment of Income Derived by Entertainers and Sportspersons*” in *Taxation of Entertainers and Sportspersons Performing Abroad*, G. Maisto ed., IBFD.

F

FANTOZZI, Augusto (2016) – “*Part Five: The Summing-Up: A Final Remark – Chapter 27: Conclusions*” in *Taxation of Entertainers and Sportspersons Performing Abroad*, G. Maisto ed., IBFD.

G

GUTMANN, Daniel (2016) – “*Part One: Taxation under Domestic Law – Chapter 2: The EU Experience*” in *Taxation of Entertainers and Sportspersons Performing Abroad*, G. Maisto ed., IBFD.

J

JUAREZ, Angel (2016) – “*Part Three: Selected Issues in Tax Treaty Law – Chapter 8: The Application of Article 17(2) of the OECD Model Convention*” in *Taxation of Entertainers and Sportspersons Performing Abroad*, G. Maisto ed., IBFD.

M

MARTINS, João Zenha (2011), “*Cedência de Praticantes Desportivos Profissionais: Especificidades*” in *Direito e Justiça: Estudos dedicados ao Professor Doutor Luís Alberto Carvalho Fernandes*, Vol. 2.

MOLENAAR, Dick (2016) – “*Part Three: Selected Issues in Tax Treaty Law – Chapter 9: Elimination of Double Taxation Relief: Credit vs Exemption*” in *Taxation of Entertainers and Sportspersons Performing Abroad*, G. Maisto ed., IBFD.

O

OBERSON, Xavier (2009) – *International Taxation of artistes & sportsmen*, vol. 4, Schulthess Éditions Romandes.

P

PAROLINI, Andrea (2016) – “*Part Two: Taxation under Tax Treaty Law – Chapter 4: Historical Development of Article 17 OECD Model: From the League of Nations to the 2010 OECD Model*” in *Taxation of Entertainers and Sportspersons Performing Abroad*, G. Maisto ed., IBFD.

PEREIRA, Paula Rosado (2022) – *Convenções sobre Dupla Tributação no Atual Direito Fiscal Internacional*, 2.^a Edição, Lisboa, Almedina.

PISTONE, Pasquale, STÖCKLINGER, Stefanie (2023) – “*Chapter 8: The Relationship between the Different Distribute Rules for Employment Income*” in *Priority Rules in Tax Treaties*, G. Kofler et al. eds., IBFD.

PÖTGENS, Frank P.G. (2008) – *The Dutch Supreme Court Reaffirms and Clarifies ‘de facto employer’ under Article 15 of the OECD Model*, INTERTAX, Volume 36, Issue 2.

R

REIMER, Ekkehart, RUST, Alexander (2015) – *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, Vol. 2, 4^a Edição, Países Baixos, Kluwer Law International.

RYCHEN, Stéphane (2016) – “*Part Three: Selected Issues in Tax Treaty Law – Chapter 11: Football Players – Employees rather than Sportspersons: An Exception to Article 17 OECD Model*” in *Taxation of Entertainers and Sportspersons Performing Abroad*, G. Maisto ed., IBFD.

ROELEVELD, Jennifer, TELAK, Karolina, *Article 17: Entertainers and Sportspersons/Artistes and Sportspersons – Global Tax Treaty Commentaries*, IBFD.

RUST, Alexander (2016) – “*Part One: Taxation under Domestic Law – Chapter 3: The Influence of EU Law on the Design of Domestic Tax Law for Entertainers and Sportspersons*” in *Taxation of Entertainers and Sportspersons Performing Abroad*, G. Maisto ed., IBFD.

S

SASSEVILLE, Jacques (2016) – “*Part Two: Taxation under Tax Treaty Law – Chapter 5: The 2014 Changes to Article of the OECD Model Tax Convention*” in *Taxation of Entertainers and Sportspersons Performing Abroad*, G. Maisto ed., IBFD.

SANDLER, Daniel (1995) – “*Chapter 9: Article 17*” in *The taxation of international entertainers and athletes: all the world's a stage*, The Hague: Kluwer Law International.

SCHAFFLER, Erich (2017) – “*Chapter 4: Allocation Conflicts for Entertainers and Sportspersons in International Tax Law*” in *Domestic Attribution of Income and Taxation of International Entertainers and Sportspersons*, M. Lang ed., IBFD.

T

TENORE, Mario (2016) – “*Part Three: Selected Issues in Tax Treaty Law – Chapter 7: Image Rights, Sponsoring and Advertising Income*” in *Taxation of Entertainers and Sportspersons Performing Abroad*, G. Maisto ed., IBFD.

II – Documentos eletrônicos e websites

GARÍ, Cristóbal, *Characterizing Image Rights Income of Sportspersons: International Tax Considerations*, 17/abr/2023,

<https://www.taxnotes.com/featured-analysis/characterizing-image-rights-income-sportspersons-international-tax-considerations/2023/04/14/7g89g>, consult. em 08/nov/2023.

LLEWELLYN, M., *Inside the English Premier League's latest media rights deal: What does it tell us about the current state of play of the market?*, 20/fev/2024,

<https://www.sports.legal/2024/02/inside-the-english-premier-leagues-latest-media-rights-deal-what-does-it-tell-us-about-the-current-state-of-play-of-the-market/>, consult. em 24/fev/2024.

MACKEY, E., em “World Cup 2022 prize money: Argentina earn \$42m with victory over France”, 17/dez/2022,

<https://theathletic.com/3979151/2022/12/17/world-cup-prize-money-payouts/>, consult. em 19/fev/2024.

ROUMELIOTIS, P., *Football players' status in the context of the OECD Model Tax Convention on Income and on Capital: sportspersons or mere employees?*, 12/maio/2020.

<https://www.linkedin.com/pulse/football-players-status-context-oecd-model-tax-income-roumeliotis>, consult. em 19/fev/2024.

SUMMERSCALES, R., em “FIFA Men's World Cup Prize Money Explained: How \$440m Pot For Qatar 2022 Will Be Divided”, 28/nov/2022

<https://www.si.com/fannation/soccer/futbol/news/fifa-world-cup-prize-money-qatar-2022-440-million-dollars>, consult. em 19/fev/2024.

VAZQUEZ, L., *How MLS-Apple deal helped Lionel Messi join Inter Miami*, 24/jul/2023

<https://en.as.com/soccer/how-the-mls-apple-deal-helped-lionel-messi-join-inter-miami-n/>, consult. em 24/fev/2024.

III – Lista jurisprudencial

1993

Caso 28396, do Supremo Tribunal Neerlandês, de 29 de setembro de 1993.

1999

Caso Khabibulin v Her Majesty the Queen, do Tribunal Fiscal do Canadá, de 14 de outubro de 1999.

2010

Caso 08/02054, do Supremo Tribunal Neerlandês, de 7 de maio de 2010.

2014

Caso RV/1100149/2011, 10 de dezembro de 2014, do Tribunal Fiscal Federal da Áustria.

2022

Caso 21/02654, do Supremo Tribunal Neerlandês, de 8 de julho de 2022.

2023

Caso 9C_682/2022, do Supremo Tribunal Federal da Suíça, de 23 de junho de 2023.