



UNIVERSIDADE
CATÓLICA
PORTUGUESA

Universidade Católica Portuguesa

Faculdade de Direito | Escola de Lisboa

**A TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL DOS
“ESPORTS”: OS NOVOS DESAFIOS IMPOSTOS À
CONVENÇÃO MODELO DA OCDE**

João Maria Couto de Sousa Pinto Magalhães

Dissertação de Mestrado em Direito Fiscal

Sob a Orientação do Professor Doutor Leonardo Marques dos Santos

Lisboa, abril de 2022

Agradecimentos

Ao meu orientador, pelos conselhos e disponibilidade.

Aos meus pais e irmã, pelo apoio incondicional e por me segurarem sempre que caí.

Aos meus avós, pelo carinho e pelas velas nas provas mais difíceis.

Ao Luís Montellano, pela amizade e ajuda nos momentos mais desafiantes.

*« He who has a “why” to live for can bear
almost any “how” »*

Friedrich Nietzsche

Índice

1. INTRODUÇÃO.....	7
1.1. O tema	7
1.2. Objeto e objetivo da dissertação	9
1.3. Sequência	9
2. INCIDÊNCIA SUBJETIVA	10
2.1. Introdução ao Art. 17.º da Convenção Modelo da OCDE	10
2.2. A configuração do âmbito subjetivo	12
2.3. Os jogadores de esports enquanto desportistas	14
2.3.1. <i>Aproximação geral aos critérios de qualificação como desportista</i>	14
2.3.2. <i>O desporto tradicional e a prevalência do elemento físico</i>	15
2.3.3. <i>O alargamento do conceito de desporto: o elemento social</i>	17
2.3.4. <i>O critério residual: a componente de entretenimento</i>	20
3. A INCIDÊNCIA OBJETIVA.....	21
3.1. A aplicação do Art. 17.º da Convenção Modelo da OCDE aos rendimentos dos jogadores de esports	21
3.2. Os rendimentos diretos	25
3.2.1. <i>Os prémios</i>	25
3.2.2. <i>Os rendimentos do trabalho dependente</i>	26
3.2.3. <i>Os Rendimentos do trabalho independente</i>	29
3.2.4. <i>Os patrocínios, a publicidade e os direitos de imagem</i>	31
4. O LOCAL DE EXERCÍCIO DA ATIVIDADE	37
4.1. A localização dos jogadores de esports nas competições offline	37
4.2. A localização dos jogadores de esports nas competições online	38
4.3. O critério de fonte alternativo nas competições online	41
5. CONCLUSÕES.....	45

LISTA BIBLIOGRÁFICA..... 47

A pesquisa com base na qual foi elaborada a presente dissertação de mestrado ficou concluída no dia 30 de abril de 2022, antes da sua submissão na Universidade Católica Portuguesa. Não foram consideradas subseqüentes alterações legislativas ou posições doutrinárias.

As citações e posições doutrinárias em língua estrangeira foram citadas no seu idioma original ou em traduções oficiais em língua inglesa. Todas as traduções que não sejam especificamente atribuídas a uma fonte são da inteira responsabilidade do autor.

Índice de abreviaturas

§	Parágrafo
Ac.	Acórdão ou Acórdãos
Al./Als.	Alínea/Alíneas
Art./Arts.	Artigo/Artigos
<i>BEPS</i>	<i>Base Erosion and Profit Shifting</i>
Cap.	Capítulo ou Capítulos
CMOCDE	Convenção Modelo da OCDE (à qual nos iremos referir no texto como “Convenção”)
<i>e.g.</i>	<i>Exempli gratia</i>
<i>i.e.</i>	<i>Id est</i>
IVA	Imposto sobre o Valor Acrescentado
<i>LAN</i>	<i>Local Area Network</i>
N.º	Número/números
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico
p./pp.	Página/páginas
ss.	Seguintes
TJUE	Tribunal de Justiça da União Europeia
UE	União Europeia
<i>UEFA</i>	<i>Union of European Football Associations</i>
Vol.	Volume

Palavras chave: *esports*, Direito Fiscal Internacional, Convenção Modelo da OCDE, Art. 17.º, Direito Fiscal

1. INTRODUÇÃO

1.1. O tema

Não existe uma definição assente de *esports* na Convenção Modelo da OCDE, nem em outros instrumentos de direito internacional.¹ Ainda assim, diversos autores apresentam as suas definições desta modalidade desportiva. Overbeek e Molenaar entendem que os *esports* são os jogos virtuais, quando jogados competitivamente, por profissionais, através da internet ou em eventos organizados presencialmente.² No entanto, entendemos que esta definição se apresenta como imprecisa e, por esse motivo, propomos a nossa definição de *esports*.³ Assim, entendemos estar perante esta atividade quando duas ou mais pessoas competem entre si, através de plataformas digitais, com acesso a conteúdo audiovisual interativo, em eventos organizados para o efeito e com vista à obtenção de remuneração.

A primeira competição de *esports* ocorreu em 1972 quando cinco estudantes da Universidade de Stanford organizaram uma competição com base no jogo *Spacewar*, um jogo de arcada que consiste em opor dois jogadores, cada um a controlar a sua nave espacial, até um deles conseguir eliminar o adversário. Se é certo que já passaram cinquenta anos desde a primeira competição de *esports*, só mais recentemente se viu esta modalidade obter uma maior popularidade com o fenómeno da internet no início dos anos oitenta. Com a evolução das plataformas de videojogos e com um maior número de jogadores espalhados por todo o mundo, os *esports* têm demonstrado um crescimento sustentado nas últimas décadas, afirmando-se cada vez mais como um ramo significativo na economia, especialmente nos países mais desenvolvidos. Estudos recentes demonstram que em 2021 o número de espetadores de *esports* a nível global rondou os 465 milhões, um crescimento de 6.7% face ao ano anterior, e que se tem verificado nas

¹ No decorrer da presente dissertação a redação da palavra “*esports*” seguirá o entendimento da *Associated Press Cometeer for online gaming*, entendimento esse confirmado na *American Copy Editors Society meeting*.

² OVERBEEK, Sebastiaan van; MOLENAAR, Dick, “Esports and taxation”, *Global Sports Law and Taxation Reports*, Vol. 9, N.º 4, December 2018, pp. 11-16.

³ O motivo pelo qual entendemos que a definição apresentada por Overbeek e Molenaar padece de imprecisão, deve-se ao facto de estes se referirem a jogadores profissionais. Como iremos verificar ao longo da nossa dissertação, os critérios do Art. 17.º da Convenção Modelo da OCDE não circunscrevem esta atividade a jogadores profissionais, nela participando, na sua maioria, jogadores amadores.

últimas décadas de forma consistente.⁴ Também quanto à receita gerada pelos *esports* a nível global, relatórios da Statista indicam que em 2021 os *esports* geraram cerca de 1084 milhões de dólares de receita para os seus diversos intervenientes, sendo esperado que em 2024 esse valor se encontre a rondar os 1617.7 milhões de dólares.⁵

Os jogos mais populares, com base nos quais se realizam as competições e que atribuem os prémios mais elevados são o *Dota 2*, que atribuiu cerca de 47 milhões de dólares, o *PlayerUnknown's Battlegrounds* que atribuiu cerca de 33 milhões de dólares e o *Counter-Strike: Global Offensive*, que distribuiu cerca de 21 milhões de dólares no total dos torneios realizados em 2021.⁶

Vista a relevância social e económica dos *esports*, cedo se percebe que os Estados vão procurar tributar os rendimentos gerados por esta atividade. No contexto da nossa dissertação, procuraremos refletir sobre que Estados detêm poderes tributários e como vão exercer esse poder na esfera dos praticantes desta modalidade.

O que enriquece e, simultaneamente, traz alguma complexidade à análise do nosso tema, do ponto de vista do direito internacional, é o facto de a prática dos *esports* não se encontrar circunscrita à presença física dos seus praticantes num determinado local. Estas competições não só assumem a forma dos habituais eventos desportivos, realizando-se em recintos próprios nos quais os jogadores se encontram presencialmente (daqui em diante, competições *offline*), como podem também ser organizadas unicamente através da internet, sem que os vários intervenientes tenham de se reunir num determinado espaço físico (daqui em diante, competições *online*).

Esta última tipologia de evento não foi antecipada na elaboração das regras de alocação de competência tributária no principal instrumento jurídico que serve de base ao nosso estudo, a Convenção Modelo da OCDE. Como tal, face à desatualização das suas normas, nomeadamente do Art. 17.º, importa, não apenas analisar como o texto das

⁴ NEWZOO, *Global Esports & Live Streaming Market Report*, March 2021 (disponível em: <https://newzoo.com/insights/trend-reports/newzoos-global-esports-live-streaming-market-report-2021-free-version/>), consultado a pela última vez a 30-04-2022.

⁵ STATISTA, *Revenue of the global esports market 2018-2025*, August 2022 (disponível em: <https://www.statista.com/statistics/490522/global-esports-market-revenue/>), consultado a pela última vez a 30-04-2022.

⁶ STATISTA, *Leading esports games worldwide 2021, by tournament prize pool*, February 2022 (disponível em: <https://www.statista.com/statistics/501853/leading-esports-games-worldwide-total-prize-pool/>), consultado pela última vez a 30-04-2022.

convenções em vigor se aplica aos *esports*, mas também se a solução em vigor se adequa à realidade.

1.2. Objeto e objetivo da dissertação

A presente dissertação tem como objeto a Convenção Modelo da OCDE e terá como objetivo determinar se o Art. 17.º da Convenção oferece as soluções adequadas para tributar um fenómeno digital como os *esports*.

No decorrer da dissertação pretendemos demonstrar que:

- a) O Art. 17.º da Convenção se aplica aos jogadores de *esports*;
- b) O Estado da Fonte a quem são atribuídos poderes tributários pelo Art. 17.º da Convenção apenas os pode exercer quanto aos rendimentos decorrentes da performance do jogador de *esports*;
- c) As competições *online* subvertem a *ratio legis* do Art. 17.º da Convenção, na medida em que permitem aos jogadores de *esports* não ter de se deslocar para outro Estado de forma a obter os seus rendimentos;
- d) Qualquer tentativa de tributar os jogadores de *esports* com base em critérios relacionados com a presença física dos mesmos mostra-se insuficiente face às características desta modalidade.

A presente dissertação apenas incidirá sobre os jogadores de *esports*, não tendo em consideração os demais intervenientes, tais como os as editoras de videojogos, os organizadores de torneios ou outros intervenientes com estes relacionados.

Será também excluída a análise aprofundada de fontes de rendimento dos jogadores que não estejam diretamente ligadas à sua performance ou com Art. 17.º da Convenção Modelo da OCDE.

Através do presente estudo não se pretende fazer uma análise relativamente ao Direito da União Europeia ou ao ordenamento jurídico português, sem prejuízo de algumas considerações com relevância para o enriquecimento da nossa argumentação.

1.3. Sequência

Introduzido o tema, no capítulo segundo, iremos analisar a incidência subjetiva do Art. 17.º da Convenção Modelo da OCDE de forma a perceber se os jogadores de *esports*

se encontram abrangidos pelas suas normas. O principal desafio estará em perceber se a atividade por estes realizada se pode considerar como sendo uma atividade desportiva para efeitos do referido artigo.

No capítulo terceiro, ocupar-nos-emos dos rendimentos auferidos pelos jogadores de *esports* através de uma análise à luz do Art. 17.º da Convenção Modelo da OCDE, dando especial enfoque aos rendimentos ligados à performance do jogador.

No capítulo quarto, debater-nos-emos com a questão que verdadeiramente coloca em causa a *ratio legis* do Art. 17.º da Convenção Modelo da OCDE, a localização da atividade do jogador. Esta análise terá em conta uma realidade que não existia aquando da inscrição do Art. 17.º na Convenção, a de que a performance pode ser exercida remotamente. Procuraremos igualmente apresentar propostas que melhor se adequem aos desafios impostos por esta nova realidade digital, seja através do aprofundamento dos conceitos indeterminados da norma, seja através da procura de critérios coerentes com a *ratio legis* do Art. 17.º da Convenção.

2. INCIDÊNCIA SUBJETIVA

2.1. Introdução ao Art. 17.º da Convenção Modelo da OCDE

A compreensão do âmbito de aplicação do Art. 17.º da Convenção Modelo da OCDE é de importância capital na análise das insuficiências expostas pelas características dos *esports*.

O Art. 17.º, n.º 1 da Convenção estatui que: “*Não obstante o disposto no artigo 15.º, os rendimentos obtidos por um residente de um Estado contratante na qualidade de profissional de espetáculos, tal como artista de teatro, cinema, rádio ou televisão, ou músico, bem como de desportista, provenientes das suas atividades pessoais exercidas, nessa qualidade, no outro Estado contratante, podem ser tributados nesse outro Estado.*”⁷

⁷ Tradução livre do Art. 17.º n.º 1 da Convenção Modelo da OCDE. Na sua redação original, em inglês: “*Notwithstanding the provisions of Article 15, income derived by a resident of a Contracting State as an artist, such as a theatre, motion picture, radio or television artist, or a musician, or as a sportsperson, from that resident’s personal activities as such exercised in the other Contracting State, may be taxed in that other State.*”

A norma atribui competência cumulativa ao Estado da Fonte dos rendimentos e ao Estado da residência que, no caso de dupla tributação, terá de conceder uma isenção ou o crédito pelo imposto pago no Estado da Fonte dos rendimentos.⁸

A norma sobrepõe-se ao Art. 7.º e 15.º da Convenção, conferindo ao Estado da Fonte o poder de tributar os rendimentos decorrentes da atividade de um artista ou desportista, por aí ser o local onde aquela ocorreu. E fá-lo conferindo poderes de tributação ao Estado da Fonte através de critérios menos exigentes do que os presentes nos Arts. 7.º e 15.º da Convenção, uma vez que as situações que pretende atingir escapam facilmente à incidência destas normas, como veremos de seguida.⁹

A referida sobreposição justifica-se naqueles casos em que o jogador de *esports* prossegue a sua atividade enquanto trabalhador independente ou sob a égide de uma entidade empregadora (e.g. uma equipa). Quanto ao Art. 7.º da Convenção, o mesmo exige que, para que o Estado da Fonte tenha poderes para tributar, se encontrem cumpridos os requisitos para a existência de estabelecimento estável. Assim, facilmente seria contornado pelos jogadores de *esports*, cuja atividade se caracteriza pela mobilidade, o que faria com que dificilmente se cumprissem os requisitos para a existência de estabelecimento estável conforme os critérios do Art. 5.º da Convenção; também quanto ao Art. 15.º, no caso de o jogador exercer a sua atividade para uma entidade empregadora, o critério geral seria a tributação no Estado onde este exerce a sua atividade, sendo apenas atribuída competência ao Estado da Fonte dos rendimentos no caso de se encontrarem cumpridos os demais requisitos presentes na norma, os quais dificilmente seguiriam cumpridos no caso de uma atividade com as características dos *esports*.¹⁰

Assim, o Art. 17.º da Convenção, aplicando-se aos indivíduos que auferem rendimentos em diferentes locais e num curto espaço de tempo, os quais, pela natureza da sua atividade, dificilmente preencheriam os critérios das normas atrás mencionadas, vem conferir poderes de tributação cumulativos ao Estado da Fonte dos rendimentos.¹¹

⁸ OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, December 2017, Arts. 23.º-A e 23.º-B.

⁹ OSTASZEWSKA, Ola; OBUOFORIBO, Belema, *Roy Rohatgi on International Taxation, Vol. 1: Principles*, IBFD, 2018, p. 237.

¹⁰ HOLMES, Kevin, *International Tax Policy, and Double Tax Treaties*, 2nd revised edition, IBFD, 2014, p. 331.

¹¹ ESAU, Robert, “International tax aspects of esports, Part one”, *Global Sports Law and Taxation Reports*, Vol. 1, N.º 1, March 2020, p. 8.

O Art. 17.º na Convenção apareceu pela primeira vez no esboço da Convenção Modelo da OCDE em 1963 e ao longo dos anos sofreu várias alterações. A razão pela qual aí foi introduzido deveu-se às dificuldades práticas na tributação de artistas e desportistas utilizando as regras a que acima se fez referência.¹²

Não se encontrando livre de críticas, algumas das quais se vão expor na nossa dissertação, a manutenção do Art. 17.º da Convenção continua a ser defendida pela maioria dos Estados signatários da mesma pelos motivos expostos num relatório da Comissão para os Assuntos Fiscais da OCDE.¹³ De acordo com o relatório existem duas razões principais para a manutenção do Art. 17º da Convenção. A primeira reporta-se às dificuldades em obter informações sobre o Estado de residência dos artistas e desportistas, o que leva a que seja necessário garantir que não existe dupla não tributação dos seus rendimentos. A segunda, pela capacidade de tributar os rendimentos dos sujeitos que, pela grande mobilidade que a sua atividade lhes permite ter, dela se servem para estabelecer a sua residência em jurisdições com regimes fiscais claramente mais favoráveis, onde a tributação é inexistente ou muito reduzida (levando assim a situações de dupla não tributação dos rendimentos).

Ainda assim, para que seja possível aplicar o Art. 17.º da Convenção, é necessário que se encontrem cumpridos os requisitos previstos na norma, os quais iremos analisar de seguida. Com efeito, o primeiro passo para perceber se o Art. 17.º se aplica aos jogadores de *esports*, que são o objeto do nosso estudo, será enquadrá-los no seu âmbito subjetivo.

2.2. A configuração do âmbito subjetivo

Os conceitos de artista e desportista não se encontram definidos na Convenção Modelo da OCDE. Assim, para além das atividades exemplificadas no Art. 17.º, não existe qualquer desenvolvimento sobre a quem este se aplica.

Em vez de uma definição, a norma estabelece uma lista não exaustiva de exemplos sobre o que entende serem artistas, qualificando como tal os artistas de teatro, cinema,

¹² MOLENAAR, Dick; TENORE, Mario; VANN, Richard, “Red card article 17?”, *Bulletin for International Taxation*, Vol. 66, N.º 3, January 2012, p. 2.

¹³ OECD COMMITTEE ON FISCAL AFFAIRS, *Issues related to Article 17 of the model Tax Convention*, OECD, 2014, §1 (disponível em www.oecd.org/tax/treaties/report-article%2017-model-tax-convention.pdf), consultado pela última vez a 30-04-2022.

rádio, televisão ou os músicos. Por outro lado, quanto aos desportistas, o artigo não confere qualquer exemplo.

Para obtermos uma clarificação adicional sobre estes dois conceitos será necessário recorrer aos comentários ao Art. 17.º da Convenção.¹⁴

O terceiro comentário ao Art. 17.º da Convenção enuncia uma lista não exaustiva de exemplos de artistas, aí incluindo os artistas de espetáculos, atores de cinema e atores em anúncios televisivos. Apresenta igualmente uma série de outros exemplos de atividades que cabem no âmbito subjetivo do Art. 17.º sempre que o caráter de entretenimento se encontre presente, mesmo quando estamos perante atividades relacionadas com assuntos de cariz social, político ou religioso.¹⁵ Desta feita, o elemento fundamental do conceito de artista será o caráter de entretenimento da atividade, elemento esse que, como veremos de seguida, será igualmente importante na qualificação de desportista para efeitos da Convenção.

Sobre o conceito de desportista, o quinto comentário ao Art. 17º n.º 1 começa por referir que *“Embora não exista uma definição precisa para o conceito de desportista, este não se encontra restrito aos participantes em eventos desportivos tradicionais (e.g. saltadores, corredores, nadadores)”*, apresentando como exemplos, os golfistas, jóqueis, jogadores de críquete, tenistas e pilotos de corridas.¹⁶

Por fim, no sexto comentário, podemos verificar que o artigo se aplica também aquelas atividades que, não sendo os tradicionais desportos físicos, representam atividades com uma componente de entretenimento, tais como o bilhar e snooker, o xadrez e o bridge duplicado.¹⁷

¹⁴ Cumpre referenciar que os comentários às disposições da Convenção Modelo da OCDE não são vinculativos. Ainda assim, tal como se encontra expresso nas considerações gerais daquele instrumento, conferem assistência na aplicação e interpretação das convenções, especialmente na resolução de quaisquer conflitos entre Estados na sua aplicação.

¹⁵ Tradução livre do comentário 3 ao Art. 17.º da Convenção Modelo da OCDE. Na sua redação original, em inglês: *“On the one hand, the term “entertainer” clearly includes the stage performer, film actor or actor (including for instance a former sportsperson) in a television commercial. The Article may also apply to income received from activities which involve a political, social, religious or charitable nature, if an entertainment character is present.”*

¹⁶ Tradução livre do comentário 5 ao Art. 17.º da Convenção Modelo da OCDE. Na sua redação original, em inglês: *“Whilst no precise definition is given of the term “sportspersons” it is not restricted to participants in traditional athletic events (e.g. runners, jumpers, swimmers). It also covers, for example, golfers, jockeys, footballers, cricketers and tennis players, as well as racing drivers.”*

¹⁷ HOLMES, Kevin, *International Tax Policy and Double Tax Treaties*, 2nd revised edition, IBFD, 2014, p. 332.

Clarifica-se, desde já, que entendemos que o fator que distingue se uma atividade é considerada como artística ou desportiva assenta no carácter competitivo da mesma. Assim, afastamos liminarmente que os *esports* se possam considerar como uma atividade artística na medida em que, não obstante possam ter uma componente de entretenimento, implica sempre a oposição entre dois ou mais jogadores com vista a determinar um vencedor.

Posto isto, uma vez que o Art. 17.º da Convenção atribui competência tributária ao Estado da Fonte dos rendimentos, e por se sobrepor às regras do Art. 7.º e 15.º, será da maior importância uma delimitação rigorosa das pessoas a ele sujeitas, no nosso caso, os jogadores de *esports*.¹⁸

2.3. Os jogadores de esports enquanto desportistas

2.3.1. Aproximação geral aos critérios de qualificação como desportista

Como foi atrás referido, o Art. 17º da Convenção não apresenta qualquer definição de desporto na sua letra ou comentários, pelo que, na falta desta, iremos mobilizar uma série de critérios que nos permitiram aferir se uma determinada atividade poderá cair no âmbito de incidência subjetiva daquele artigo.

O primeiro critério, a componente física da atividade, será por nós mobilizado na sequência da sua menção na doutrina sobre o tema e numa decisão do TJUE onde é analisado se uma atividade como o bridge duplicado pode beneficiar de uma isenção prevista na Diretiva IVA.¹⁹ O motivo pelo qual iremos mobilizar o critério explorado neste acórdão (proposto pelo respetivo Advogado Geral) deve-se ao facto de, não obstante estarmos perante uma interpretação de uma norma da Convenção Modelo da OCDE, ser feita uma análise aprofundada do que se pode considerar como sendo uma atividade desportiva em termos gerais.

Pelo mesmo motivo, iremos igualmente mobilizar o critério do elemento social, também proposto pelo Advogado Geral no referido processo, no qual são propostos

¹⁸ TETŁAK, Karolina, *Taxation of International Sportsmen*, IBFD Doctoral Series Nº 30, julho de 2014, p. 45.

¹⁹ ABANAZIR, Cem, “E-sport and the EU: the view from the English Bridge Union”, *The International Sports Law Journal*, Vol. 18, 2019, p. 5.

parâmetros adicionais segundo os quais uma atividade cujo elemento físico se revele como não essencial deve ter para ser considerada como uma atividade desportiva.

Por fim, no seguimento do nosso entendimento, como veremos de seguida, de que os *esports* não cumprem os dois primeiros critérios, iremos aprofundar um terceiro critério, o residual, que entendemos ser proposto pelos comentários ao Art. 17.º da Convenção. Entendemos que será através deste critério que os *esports* se encontram abrangidos pelo Art. 17.º, pelo que, o aprofundamento do mesmo será de importância capital na nossa análise.

2.3.2. *O desporto tradicional e a prevalência do elemento físico*

Não nos sendo apresentado o conceito de desporto na Convenção Modelo da OCDE, verificamos que, no quinto comentário, são dados exemplos de tradicionais desportos (e.g. natação, corrida e o salto). Esta formulação obriga-nos a fazer uma interpretação casuística, a qual se fará de seguida.²⁰

Começemos por identificar um elemento comum a estas atividades, a componente física.

A perceção generalizada da doutrina, da jurisprudência europeia e, de uma forma geral, da sociedade, parece exigir que uma componente física não irrelevante tenha de existir para que uma atividade possa ser considerada como um desporto tradicional.²¹

Nesse sentido, a Carta do desporto de 1992 do Comité de Ministros do Conselho da Europa define desporto no seu Art. 2.º, caracterizando-o como “*todas as formas de atividade física que, através de participação casual ou organizada, visa expressar ou melhorar a aptidão física, mental e de bem-estar, formação de relações sociais ou obtenção de resultados em competição a todos os níveis.*”²²

Mas será que os *esports* têm uma componente física relevante?

²⁰ ESAU, Robert, “International tax aspects of esports, Part one”, *Global Sports Law and Taxation Reports*, Vol. 1, N.º 1, March 2020, p. 4.

²¹ Veja-se a decisão no Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia de 26 de outubro de 2017, *The English Bridge Union Limited vs Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs*, C-90/16, segundo o qual uma atividade, para ser considerada como um desporto, tem de se revestir de uma componente física não insignificante.

²² COUNCIL OF EUROPE, *Recommendation No. R (92), 13 Rev of the Committee of Ministers to the Member States on the Revised European Sports Charter*, 1992, Art. 2.º.

Não obstante a ideia generalizada de que os videojogos são uma atividade estática e que não requer qualquer esforço físico por parte de quem a pratica, a verdade é que os jogadores chegam a executar até quatrocentos movimentos manuais por minuto enquanto usam diversas partes do cérebro numa coordenação tal que chega a ser superior a atividades desportivas tradicionais. Além dos movimentos das mãos, os jogadores de *esports* estão sujeitos a um nível muito elevado de stress e adrenalina o que faz com que a saúde física e nutricional seja da mais elevada importância, assim como noutros desportos com uma componente física intensa.²³

Ainda assim, o facto de se revelar uma atividade estática quando analisada do ponto de vista dos grandes grupos musculares e de estar associada ao sedentarismo e à adição, não nos parece permitir fazer uma equiparação com os tradicionais desportos atléticos a que é feita referência no comentário. Além do referido, todos os movimentos físicos dos jogadores são feitos num comando ou teclado e, ainda que existam modalidades olímpicas consideradas como desportos que se servem do manuseamento de instrumentos (*e.g.* tiro ao alvo e o arco e flecha), a verdade é que aqueles movimentos apenas produzem efeitos no mundo virtual, não trazendo qualquer efeito na realidade, ao contrário dos movimentos dos tradicionais atletas.²⁴

Posto isto, não se afigura possível subsumir os *esports* na definição tradicional de desporto, onde uma atividade física não insignificante parece ser condição necessária. No entanto, a incidência do artigo não se esgota nos tradicionais desportos atléticos. Aliás, na lógica da alteração feita ao quinto comentário em 1992, substituindo-se o termo atleta por desportista, encontra-se expressa a preocupação de não permitir uma interpretação restritiva do conceito.²⁵

Precisamente por isso é que são dados exemplos de outros desportistas, como os golfistas, os futebolistas e pilotos de corridas que, revestindo-se de outro tipo de características, que de seguida serão analisadas, são considerados desportistas para efeitos da Convenção.

²³ FROBÖSE, Ingo, “Comparison of Multiple Object Tracking Performance Between Professional and Amateur eSport Players as Well as Traditional Sportsmen”, *International Journal of eSports Research*, June 2021, p. 7.

²⁴ ABANAZIR, Cem, “E-sport and the EU: the view from the English Bridge Union”, *The International Sports Law Journal*, Vol. 18, 2019, p. 6.

²⁵ OECD COUNCIL, *The Taxation of Income Derived from Entertainment, Artistic and Sporting Activities*, OECD Council report, March 1987.

2.3.3. *O alargamento do conceito de desporto: o elemento social*

O quinto comentário ao Art. 17.º da Convenção refere que o mesmo engloba também os golfistas, jóqueis, futebolistas, jogadores de cricket, tenistas e pilotos de corridas. Os desportistas a que este comentário faz referência, não tendo sido integrados nos tradicionais eventos desportivos, permitem-nos perceber que o que os faz cair na categoria de desporto é o facto de se revestirem de outras características, para além da componente física, que terão um peso relevante nesta sua qualificação.

Não obstante os exemplos dados compreenderem uma componente física não irrelevante, a qual entendemos que os *esports* não têm, somos de crer que cumprem uma série de outros requisitos. Para tal, iremos mobilizar os requisitos apresentados pelo Advogado Geral no Acórdão do TJUE sobre o bridge duplicado. Neste acórdão, sobre a possibilidade de uma competição de bridge duplicado poder beneficiar de uma isenção prevista na Diretiva IVA para atividades desportivas, é feita uma análise aprofundada das características que uma atividade não predominantemente física tem de conter de forma que se possa considerar como desporto. Cientes de que este acórdão se reporta à qualificação de uma atividade desportiva para efeitos da Diretiva IVA, entendemos que os critérios nele mobilizados nos poderão conferir uma ajuda no sentido de perceber se uma atividade como os *esports* pode ser considerada como um desporto.

Segundo a interpretação do Advogado Geral no acórdão do TJUE sobre o bridge duplicado, os critérios para que uma atividade não predominantemente física seja considerada como desporto são: “*o facto de exigirem um certo esforço para que um desafio ou obstáculo sejam superados, independentemente de este desafio se traduzir numa competição contra um adversário ou numa superação dos limites do corpo ou da mente; a superação destes desafios ou destes obstáculos constituir um treino de determinadas qualidades físicas ou mentais e gerar assim benefícios para o bem-estar físico ou mental das pessoas que praticam o desporto; essas atividades não serem geralmente praticadas exclusivamente num contexto puramente comercial; e a perceção pública (local) ou o reconhecimento internacional constituir um indício da existência de um «desporto».*”²⁶

²⁶ Conclusões do Advogado Geral no Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia de 26 de outubro de 2017, *The English Bridge Union Limited vs Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs*, C-90/16, § 45.

Encontra-se patente no primeiro critério que não é necessário que uma atividade tenha uma componente física para ser considerada como desporto, bastando para tal que tenha uma componente mental que seja determinante para o seu resultado.²⁷ No mesmo sentido segue o entendimento de Cordewerner, que defende que não existe qualquer objeção relevante contra a inclusão dos desportos da mente no âmbito de aplicação do Art.º 17º da Convenção.²⁸

Os desportos apresentados como exemplo no quinto comentário da Convenção parecem reunir todas as características acima enunciadas na medida em que, tendo a componente física ou mental como essencial, representam atividades competitivas, que geram benefícios para a saúde física e mental dos seus praticantes, não são praticadas num contexto puramente comercial e sobre as quais existe a perceção generalizada de que são atividades desportivas.²⁹

Sobre os *esports*, em primeiro lugar, quanto à vertente competitiva e de superação de obstáculos, entendemos que cumprem o critério. Todas as competições de *esports* opõem diretamente jogadores, seja individualmente ou em equipa, através de jogos que passam por evitar que o adversário alcance um objetivo ou uma pontuação que os faça sair vencedores.

Em segundo lugar, quanto à questão de a atividade beneficiar o seu praticante na componente mental e física, os *esports* desenvolverem capacidades de raciocínio e memória muscular, bem como contribuem para a literacia digital dos seus praticantes. No entanto, pode-se discutir se os videojogos, especialmente aqueles que contemplam cenários de guerra, podem contribuir para a normalização da violência. Como já foi atrás referido, será igualmente difícil argumentar que uma atividade beneficia o seu praticante

²⁷Tradução oficial em português das Conclusões do Advogado Geral no Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia de 26 de outubro de 2017, *The English Bridge Union Limited vs Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs*, C-90/16, §46: “A resposta que proponho para a primeira questão é, consequentemente, que de entre as características que uma atividade deve apresentar para ser considerada «desporto» na aceção do artigo 132.º n.º 1, alínea m), da Diretiva IVA, não é necessária uma componente física significativa que seja determinante para o seu resultado. É suficiente que a atividade tenha uma componente mental que seja determinante para o seu resultado.”

²⁸ CORDEWENER, Axel, “Tax Treaty Issues Related to Qualification, Allocation and Apportionment of Income Derived by Artists and Sportspersons” in MAISTO, Guglielmo, *Taxation of artists and sportspersons performing abroad*, Vol. 13, EC and International Tax Law Series, Amsterdam, IBFD, 2016, pp. 105-134.

²⁹ Algumas das atividades referidas são centenárias, qualificando-se como património cultural dos Estados de onde originaram.

a nível físico e mental quando contribui diretamente para problemas de obesidade e adição.³⁰ Posto isto, entendemos que os *esports* não cumprem claramente este critério.

Em terceiro lugar, quanto à prática destas atividades num contexto puramente comercial, as competições de *esports*, ao contrário das restantes modalidades a que é feita referência no quinto comentário, são organizadas pelas empresas que desenvolvem os videojogos ou por entidades terceiras que beneficiam de incentivos por parte das empresas detentoras dos direitos de propriedade intelectual sobre os videojogos. Ao contrário de outros desportos, os videojogos assentam em produtos disponibilizados no mercado para mero consumo.³¹ Todos os eventos, sejam organizados pelas editoras de videojogos, seja por organizadores independentes, têm em vista o lucro e a disseminação do videojogo. Também o facto de o equipamento ser disponibilizado por um só fornecedor, cujas regras estão dependentes do seu arbítrio, indiciam o não cumprimento deste critério.

Por último, quanto ao quarto critério, da perceção pública e o papel que desempenha nos costumes e tradições de um Estado, é importante perceber que os *esports* são uma atividade recente e globalizada, não estando especialmente ligada à cultura de qualquer Estado. Assim, afigura-se-nos que os *esports* não cumprem este requisito.

Posto isto, não obstante os critérios por nós mobilizados servirem apenas de referência no sentido de integrar os *esports* no âmbito subjetivo do Art. 17.º, por via da analogia com outras atividades contempladas nos comentários, a verdade é que a análise até aqui efetuada não nos permite concluir inequivocamente que a norma se aplica a esta atividade.

Ainda assim, não sendo possível criar um paralelo entre os *esports* e os exemplos conferidos pelo quinto comentário, o sexto comentário vem introduzir um novo critério. Em linha com a tendência do Art. 17.º de abranger o maior número de atividades cujas características possibilitam a dupla não tributação de rendimentos, o sexto comentário prevê ainda um critério residual. Nele se encontra expresso que o Art. 17.º é suscetível de se aplicar àquelas atividades que, não sendo os tradicionais desportos físicos, representam

³⁰ A Organização Mundial de Saúde não só identifica a obesidade como uma “epidemia” global, como qualifica a adição em videojogos como um distúrbio mental.

³¹ Conclusões do Advogado Geral no Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia de 26 de outubro de 2017, *The English Bridge Union Limited vs Commissioners for Her Majesty’s Revenue & Customs*, C-90/16, §38.

atividades com uma componente de entretenimento, tais como o bilhar e snooker, o xadrez e o bridge duplicado.³²

2.3.4. O critério residual: a componente de entretenimento

O sexto comentário inclui no âmbito de aplicação do Art. 17.º da Convenção aquelas atividades que, não sendo os tradicionais desportos físicos, têm uma componente de entretenimento, tais como o bilhar e snooker, o xadrez e o bridge duplicado. Não obstante o comentário não especificar se quem desenvolve as atividades exemplificadas é artista ou desportista, dado o seguimento lógico dos comentários e a terminologia utilizada, somos da opinião de que este comentário se refere, de facto, a um conceito alargado de desportista.³³

O que nos chama à atenção neste ponto é o facto de os comentários se reportarem, tal como no terceiro comentário sobre quem se pode considerar que tem uma atividade artística, à componente de entretenimento. Tal como no caso dos artistas, esta referência à componente do entretenimento apresenta-se como um critério residual para permitir à norma incidir sobre todos os sujeitos que desenvolvam atividades que sejam apelativas a um público e, conseqüentemente, suscetíveis de gerar rendimentos.³⁴

Este conceito indeterminado é suscetível de se aplicar a um conjunto muito alargado de atividades, no entanto, Cordewener circunscreve este caráter de entretenimento aquelas atividades em que a performance deve servir predominantemente para entreter um público, seja através do seu relaxamento, diversão ou prazer. A existência de outros fins como a informação, educação ou publicidade não excluem necessariamente a componente de entretenimento, mas devem ser acessórios em relação a esta.³⁵

No caso dos *esports* estamos de facto perante uma atividade que, não só assenta em videojogos (que são criados com vista ao entretenimento dos seus jogadores), como as competições são vistas por milhões de pessoas, seja presencialmente nos estádios, seja pela internet através das plataformas de *streaming* como o *Youtube* e a *Twitch*. De facto,

³² Esta última não foi considerada como desporto pelo TJUE no Ac. sobre o bridge duplicado, no entanto, encontra-se abrangida expressamente pela Convenção Modelo da OCDE.

³³ OSTASZEWSKA, Ola; OBUOFORIBO, Belema, *Roy Rohatgi on International Taxation, Vol. 1: Principles*, IBFD, 2018, p. 238.

³⁴ TETŁAK, Karolina, *Taxation of International Sportsmen*, IBFD Doctoral Series Nº 30, julho de 2014, p. 50.

³⁵ CORDEWENER, Axel, “Article 17. Artists and Sportspersons”, in REIMER, Ekkehart; RUST, A. (ed.), *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, Vol. 2, Alphen aan den Rijn, Kluwer, 2015, pp. 1477-1623.

tal como nas atividades dadas como exemplo na norma, entendemos que os *esports* compreendem o caráter de entretenimento que o artigo exige.

Posto isto, entendemos que o Art. 17.º da Convenção se aplica aos jogadores de *esports*. Ainda assim, deixamos uma ressalva no sentido de que um artigo com regras de tributação que conferem ao Estado da Fonte dos rendimentos o poder de tributar deveria ser mais claro sobre a quem se aplica. A utilização de conceitos indeterminados e exemplos não taxativos exige esforços de interpretação que nem sempre são claros e que não contribuem para a segurança jurídica dos sujeitos a quem potencialmente se vão aplicar.

Por esse motivo, cientes de que apor no Art. 17.º uma definição de desporto poderia constituir uma tarefa irrealista quando contempladas todas as atividades que se podem considerar como sendo desportivas, entendemos que, face à sua relevância e características, os *esports* carecem de uma menção expressa nos comentários. Procurando ir um pouco mais longe de forma a manter a coerência estrutural do Art. 17.º, entendemos que seria mais eficaz prever expressamente que o artigo se aplica a todas as atividades levadas a cabo através da utilização das tecnologias de informação e comunicação, quer estas tenham um caráter artístico ou desportivo.

3. A INCIDÊNCIA OBJETIVA

3.1. A aplicação do Art. 17.º da Convenção Modelo da OCDE aos rendimentos dos jogadores de *esports*

O Art. 17.º da Convenção atribui competência cumulativa ao Estado da Fonte para tributar o rendimento decorrente das atividades exercidas no seu território por artistas e desportistas a atuar enquanto tal, independentemente de quem o coloca à disposição.³⁶

Não obstante ser nosso entendimento que os jogadores de *esports* são desportistas para efeitos do Art. 17.º da Convenção (com base no critério residual exposto no anterior

³⁶ OSTASZEWSKA, Ola; OBUOFORIBO, Belema, *Roy Rohatgi on International Taxation, Vol. 1: Principles*, IBFD, 2018, p. 239.

capítulo), tal não significa que todos os rendimentos por si auferidos sejam automaticamente sujeitos às suas regras de tributação.³⁷

Quer isto dizer que não basta a condição de desportista para que o Art. 17.º da Convenção lhes seja aplicável. Para tal, é ainda necessário que se verifiquem outros requisitos previstos na norma e aprofundados nos seus comentários.

São três os critérios que permitem que sejam alocados poderes tributários ao Estado da Fonte dos rendimentos: que a atividade seja exercida por um desportista enquanto tal; que a atividade do desportista tenha lugar, presencialmente, no Estado da Fonte dos rendimentos e; que exista umnexo de causalidade entre o rendimento e a atividade do desportista.³⁸

Quanto ao critério segundo o qual a atividade tem de ser exercida por um desportista, retira-se diretamente da norma que esta apenas se aplica aqueles sujeitos que exercem atividades desportivas com as características das atividades enunciadas na letra e nos comentários ao Art. 17.º da Convenção, conforme analisamos no segundo capítulo. Importa ainda salientar que, conforme se encontra expresso nos comentários ao Art. 17.º da Convenção, o desportista não tem necessariamente de ser um profissional.³⁹ Assim, dada a abrangência das competições de *esports* (especialmente pelo facto da maioria se realizar através da internet, ou seja, *online*), os seus praticantes são, na sua maioria, amadores que não exercem a atividade de desportistas como modo de subsistência ou em condições que permitam aferir que são profissionais (por não pertencerem a federações desportivas, a equipas ou outro tipo de estruturas desportivas), não deixando por isso de ver os seus rendimentos abrangidos pelo Art. 17.º da Convenção. Qualquer pessoa a agir enquanto desportista para efeitos da norma é elegível a ser abrangido pelas suas regras.

Quanto ao critério segundo o qual o desportista é tributado no Estado onde se encontra presente quando leva a cabo a sua atividade, este decorre da exigência do carácter público da performance. A exigência de uma performance pública não se encontra expressa na

³⁷ CORDEWENER, Axel, “Tax Treaty Issues Related to Qualification, Allocation and Apportionment of Income Derived by Artists and Sportspersons” in MAISTO, Guglielmo, *Taxation of artists and sportspersons performing abroad*, Vol. 13, EC and International Tax Law Series, Amsterdam, IBFD, 2016, pp. 105-134.

³⁸ TETLAK, Karolina, *Taxation of International Sportsmen*, IBFD Doctoral Series Nº 30, julho de 2014, p. 60.

³⁹ §2 do comentário 9.1 ao Art. 17.º da Convenção Modelo da OCDE. Na sua redação original, em inglês: “The reference to an “entertainer or sportsperson” includes anyone who acts as such, even for a single event. Thus, Article 17 can apply to an amateur who wins a monetary sports prize or a person who is not an actor but who gets a fee for a once-in-a-lifetime appearance in a television commercial or movie.”

letra do Art. 17.º da Convenção, no entanto, na sua redação original de 1963, o artigo referia explicitamente este critério, tendo sido removido do mesmo dando lugar a exemplos de performances que o têm como inerente.⁴⁰

No caso das competições *offline*, em que os jogadores de *esports* se deslocam a uma arena para aí exercerem a sua atividade perante um público fisicamente presente, o carácter público da performance encontra-se verificado. No caso das competições *online*, as quais não se realizam num determinado espaço físico, já será necessário perceber se a não presença física de um público (que assiste apenas por via de plataformas de *streaming*) poderá colocar em causa a verificação deste critério.

A doutrina relevante neste tema, tal como Molenaar e Tenore, tendem a defender que, no caso das competições *online*, o carácter público da performance se encontra salvaguardado, uma vez que a Convenção não exige expressamente que as atividades sejam efetuadas na presença de um público, bastando para tal a existência de uma transmissão utilizando as tecnologias de informação e comunicação.⁴¹ Assim, no caso das competições *online*, não obstante o desportista se encontrar, por exemplo, no seu Estado de residência a competir, o facto da sua atividade estar a ser transmitida a um público em direto é suficiente para que se considere que está a ser exercida perante o mesmo, encontrando-se verificado o carácter público da performance.

O caso mais elucidativo da desnecessidade de um público presente na performance, agravado pelo facto de esta nem sequer ser transmitida ao vivo, é o dos atores de cinema. Estes gravam as cenas dos filmes num determinado Estado, o qual vai ter poderes tributários e, só mais tarde é que a sua performance é apresentada ao público.⁴² Assim, se no caso dos atores de cinema a sua atividade é abarcada pelo Art. 17.º, mesmo não tendo público presencial aquando das gravações, nem sendo feita a transmissão ao vivo da sua

⁴⁰ Nesse sentido: TETŁAK, Karolina, Taxation of International Sportsmen, IBFD Doctoral Series N° 30, julho de 2014, p.62 e PAROLINI, Andrea, “Historical Development of Article 17 OECD Model: From the League of Nations to the 2010 OECD Model”, in MAISTO, Guglielmo, Taxation of artists and sportspersons performing abroad, Vol. 13, EC and International Tax Law Series, Amsterdam, IBFD, 2016, pp. 55-83.

⁴¹ Nesse sentido seguem as posições dos seguintes autores: ESAU, Robert, “International tax aspects of esports, Part one”, *Global Sports Law and Taxation Reports*, Vol. 1, N.º1, March 2020; OVERBEEK, Sebastiaan van; MOLENAAR, Dick, “The Emergence of Esports”, *Bulletin for International Taxation*, Vol. 73, N.º2, 2018, pp. 106-111; TENORE, Mario, “How The OECD Model Tax Convention Applies To Players’ Income”, *Esports and Tax*, September 2020 (disponível em: <https://www.lawinsport.com/topics/item/esports-and-tax-how-the-oecd-model-tax-convention-applies-to-players-income>), consultado pela última vez a 30-04-2022.

⁴² ESAU, Robert, “International tax aspects of esports, Part one”, *Global Sports Law and Taxation Reports*, Vol. 1, N.º1, March 2020, p. 6.

performance, não se poderá argumentar contra os *esports* quando jogados através da internet e vistos em direito por um público em todo o mundo. O Art. 17.º da Convenção não só não o exige diretamente na sua formulação, como prevê expressamente situações, como a dos atores de cinema, em que é pressuposto que a atividade dos mesmos não ocorre perante um público presencial nem ao vivo.

O último critério de incidência do Art. 17.º da Convenção reporta-se à conexão entre os rendimentos e a atividade do desportista. Entendemos ser necessário umnexo causal entre estes uma vez que apenas nessa circunstância se pode aferir se o Estado onde ocorreu a performance tem poderes para tributar. Entendemos que existe nexocausal quando é possível concluir que um rendimento não seria gerado na ausência de uma determinada performance, quer seja por ter uma conexão temporal com a mesma (*e.g.* pagamento de um prémio pela classificação num determinado evento), quer pela sua natureza (*e.g.* quando o jogador cede os seus direitos de imagem para publicitar um determinado evento desportivo).⁴³

Assim, a título de exemplo, se um jogador recebe um prémio pela sua classificação num determinado torneio, podemos verificar que esse pagamento decorre diretamente da sua performance. Já se o jogador auferir um rendimento decorrente de um patrocínio que não está relacionado com um evento em específico, esse nexo não se verifica e o rendimento não é abrangido pelas regras de alocação de competência tributária do Art. 17.º da Convenção.

Antes de passarmos aos tipos de rendimento propriamente ditos, cumpre referir que o Art. 17.º se aplica a todas as categorias de rendimento previstas noutras disposições da Convenção (*e.g.* royalties, rendimentos empresariais, rendimentos do trabalho dependente, entre outros) desde que esses rendimentos estejam relacionados com a sua performance enquanto desportista no Estado da Fonte dos rendimentos.

⁴³ Comentário 9 ao Art. 17.º da Convenção Modelo da OCDE. Tradução livre: “*Uma conexão tão próxima geralmente será encontrada quando não seja possível razoavelmente considerar que o rendimento teria sido obtido na ausência do desempenho da atividade. Essa conexão pode estar relacionada com o momento do evento gerador de receita (...) ou à natureza da contrapartida pelo pagamento do rendimento*”. Na sua redação original em inglês: “*Such a close connection will generally be found where it cannot reasonably be considered that the income would have been derived in the absence of the performance of these activities. This connection may be related to the timing of the income-generating event (...) or to the nature of the consideration for the payment of the income*”

Vamos focar-nos de seguida nos vários tipos de rendimento que os jogadores de *esports* podem auferir nessa qualidade e perceber de que forma é que cada um deles se encontra abrangido pelo Art. 17.º da Convenção.

3.2. Os rendimentos diretos

3.2.1. Os prémios

A principal fonte de rendimento dos jogadores de *esports* advém dos prémios em dinheiro e, por vezes, em espécie, recebidos pela sua participação e classificação nas competições.⁴⁴ No seguimento do que foi por nós abordado quanto à crescente relevância dos *esports* no primeiro capítulo da nossa dissertação, com o aumento do número de jogadores e espetadores, o rendimento das entidades organizadoras de torneios tende a aumentar e, conseqüentemente, aumentam os prémios atribuídos aos jogadores.⁴⁵ O jogo segundo o qual foram atribuídos mais prémios em 2021 foi o *Dota 2* com um total de 40 milhões de dólares pagos a 18 equipas compostas por 90 jogadores.⁴⁶

Os prémios podem ser pagos diretamente aos jogadores ou às equipas sendo que, neste último caso, são posteriormente pagos pelas equipas aos seus jogadores por via de salários ou remuneração variável (*e.g.* prémios de performance), circunstâncias que iremos analisar mais em diante.

Este é o tipo de rendimento a que mais diretamente se refere o Art. 17.º n.º 1 da Convenção, na medida em que é o rendimento mais facilmente rastreável por se encontrar diretamente ligado à performance do jogador numa determinada competição. Cumpre também referir que o Art. 17.º da Convenção engloba todo o rendimento que cumpra os seus critérios de incidência, independentemente de quem o coloca à disposição.⁴⁷

⁴⁴ Nas competições mais relevantes e com maior exposição os prémios são pagos em dinheiro, no entanto, uma grande parte das competições com menor relevância atribui prémios em vales e acessórios de videojogos. Em Portugal, temos o exemplo da MEO XL Party que atribui prémios em dinheiro, em espécie ou mistos consoante classificação dos jogadores.

⁴⁵ §2 do capítulo 1 da presente dissertação.

⁴⁶ PAVEY, Vince, “What was the DOTA 2 International 2021 prize pool?”, *WePC*, October de 2021 (disponível em: <https://www.wepc.com/news/dota-2-international-2021-prize-pool/>), consultado pela última vez a 30-04-2020

⁴⁷ Tradução livre ao comentário 8.1. ao Art. 17.º da Convenção Modelo da OCDE: “*O parágrafo aplica-se independentemente de quem paga o rendimento. Por exemplo, abrange os prémios pagos por uma federação, associação ou liga nacional a uma equipa ou um indivíduo que os recebam pela sua participação num evento desportivo específico*”. Na sua redação original, em inglês: “*The paragraph applies regardless of who pays the income. For example, it covers prizes and awards paid by a national*”

A título de exemplo, se um atleta que participa num torneio no qual lhe é pago um prémio, o Art. 17.º da Convenção permite ao Estado da Fonte tributar esse rendimento na íntegra. Ao contrário de outras fontes de rendimento, cuja ligação à performance do jogador pode ser menos direta (*e.g.* o rendimento decorrente de contratos de patrocínio), no caso dos prémios, o Estado da Fonte tem competência integral para tributar, recaindo sobre o Estado da residência do atleta a obrigação de conceder o respetivo crédito de imposto ou isenção.

Iremos ver de seguida, quanto a outros tipos de rendimento não tão facilmente rastreáveis, que será necessário mobilizar outros critérios de alocação de competência tributária entre Estados. Esta primeira fonte de rendimentos serve especialmente para deixar assente a ideia de que sempre que seja possível ligar um rendimento à atividade do jogador enquanto desportista, o Estado onde ocorreu a performance vai ter os poderes de tributação conferidos pelo Art. 17.º da Convenção.

3.2.2. *Os rendimentos do trabalho dependente*

Conforme foi referido em capítulos anteriores da nossa dissertação, a atividade dos jogadores de *esports* envolve, na maioria das competições, o trabalho em equipa. Em virtude das inúmeras competições nas quais as equipas podem participar, estas acabam por ser autênticas entidades empregadoras de jogadores de *esports*, auferindo rendimentos derivados da participação desses jogadores em torneios, eventos promocionais e publicidade.

Os jogadores que exercem a sua atividade na dependência de equipas são remunerados através de salários fixos e outros tipos de remuneração variável (*e.g.* prémios de performance) por via de um contrato de trabalho, estando cobertos por regimes de proteção social e sujeitos às leis laborais. Este é o caso da maior parte dos jogadores de *esports*, uma vez que as competições mais relevantes são jogadas em equipa, o que requer um trabalho de preparação e treino constante de forma a atingir os resultados pretendidos.⁴⁸

federation, association or league which a team or an individual may receive in relation to a particular sports event.”

⁴⁸ ESAU, Robert, “International tax aspects of esports, Part one”, *Global Sports Law and Taxation Reports*, Vol. 1, N.º1, March 2020, p. 20.

O primeiro problema que podemos identificar numa situação como a acima descrita é o nexo entre a remuneração recebida pelo jogador por todo o seu trabalho em prol da equipa e os rendimentos que esta auferir pelas diversas atividades em que os jogadores podem participar. Se um jogador receber um salário mensal, o mesmo reporta-se aos treinos, atividades preparatórias, eventos da equipa e diversas competições em que esta participa, tudo isto a ocorrer em diferentes Estados. Assim, cedo se percebe que poderá surgir uma dificuldade em alocar as parcelas do salário de um jogador aos Estados onde este exerceu a sua atividade.

Apenas a parte do salário que está diretamente relacionada com a atividade do jogador enquanto desportista poderá ser tributada segundo as regras de competência do Art. 17.º da Convenção. Assim, qualquer rendimento não relacionado com essas atividades cairá no âmbito de aplicação dos restantes artigos da Convenção, conforme as regras de alocação para cada fonte de rendimento (*e.g.* royalties, rendimento do trabalho dependente, rendimento do trabalho independente, entre outros).

Para além do rendimento pago na forma de um salário pela participação do jogador nas competições, existem outros tipos de rendimentos cuja qualificação pode ser problemática, nomeadamente os rendimentos derivados das atividades auxiliares a que acima se fez referência e pelas quais o jogador é remunerado. Referimo-nos às atividades como os treinos, as entrevistas, as sessões de autógrafos e outras atividades suscetíveis de gerar rendimentos na esfera das equipas sem estarem necessariamente relacionadas com uma determinada competição. Estas atividades, especialmente os treinos, não só se realizam inúmeras vezes sem um público a assistir, como também não são necessariamente levadas a cabo no Estado onde uma determinada performance irá ocorrer.⁴⁹

Assim, a dificuldade em aferir uma conexão, ainda que indireta, poderá fazer crer que o rendimento gerado por estas atividades não se encontra abrangido pelo Art. 17.º da Convenção. No entanto, a resposta a este problema surge nos comentários ao Art. 17.º da Convenção aquando da revisão de 2014.⁵⁰

Segundo o primeiro parágrafo do nono comentário, o treino é parte da atividade normal de um desportista. Se um desportista é remunerado pelo tempo gasto na sua

⁴⁹ *Ibid.*

⁵⁰ OECD, *2014 Update to the OECD Model Tax Convention*, OECD reports, OECD, 2014, p. 29.

preparação e treino para as competições num determinado Estado (mesmo que diferente do Estado onde a performance irá ocorrer), então a correspondente remuneração encontra-se abrangida pelo Art. 17.º da Convenção.⁵¹ Posto isto, cumpre saber se o exercício dos poderes tributários vai caber Estado onde o treino e as atividades auxiliares foram efetuados ou ao Estado onde a performance deverá ocorrer. No mesmo sentido de Esau, entendemos que o poder tributário será dado ao Estado onde a performance pública, isto é, a competição, irá ocorrer. Este entendimento deve-se ao facto de o objetivo do Art. 17.º da Convenção ser a tributação da remuneração dos desportistas, na sua capacidade enquanto tal, no Estado onde a performance pública ocorre.⁵² Esta posição é confirmada pelos comentários ao Art. 17.º da Convenção, onde se encontra expresso que o Art. 17.º se aplica independentemente de a performance pública com a qual as atividades preparatórias têm uma conexão ocorra no mesmo Estado.⁵³

Assim, qualquer rendimento que possa ser atribuído ao treino e atividades auxiliares de um jogador encontrar-se-á coberto pelo âmbito de aplicação do Art. 17.º da Convenção e tributado no Estado onde irá ocorrer a performance para a qual o treino se encontra a ser efetuado.⁵⁴ Apenas no caso de não existir umnexo entre estas atividades e uma determinada performance é que podemos aferir que o rendimento poderá ser tributado segundo as regras de alocação do Art. 15.º da Convenção e dos demais artigos onde os demais rendimentos couberem.

Tal como se encontra expresso no ponto 3.1., para aferir se essas atividades se encontram relacionadas com uma determinada performance, deveremos mobilizar o critério temporal (na medida em que os treinos, as entrevistas, as sessões de autógrafos e

⁵¹ Tradução livre do autor ao §5 do Comentário 9.1 ao Art.17.º da Convenção Modelo da OCDE: “(...) a remuneração relevante, bem como a remuneração pelo tempo gasto na viagem Estado para fins de performances, ensaios e treino (ou preparação similar), seriam abrangidos pelo artigo (...)”. Na sua redação original, em inglês: “(...) the relevant remuneration, as well as remuneration for time spent travelling in that State for the purposes of performances, rehearsal and training (or similar preparation), would be covered by the Article.”

⁵² ESAU, Robert, “International tax aspects of esports, Part two”, *Global Sports Law and Taxation Reports*, Vol. 11, N.º2, June 2020, pp. 19-24, p. 21.

⁵³ Tradução livre ao §5 do comentário 9.1 do Art. 17.º da Convenção Modelo da OCDE: “(...) Isto aplica-se independentemente de tal ensaio, treino ou preparação similar estar ou não relacionado com performances públicas específicas que ocorrem num determinado Estado (por exemplo, remuneração que seria pago com relação à participação estágio de pré-temporada estaria coberto).” Na sua redação original, em inglês: “This would apply regardless of whether or not such rehearsal, training or similar preparation is related to specific public performances taking place in that State (e.g. remuneration that would be paid with respect to the participation in a pre-season training camp would be covered).”

⁵⁴ CORDEWENER, Axel, “Article 17. Artists and Sportspersons”, in REIMER, Ekkehart; RUST, A. (ed.), *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, Vol. 2, Alphen aan den Rijn, Kluwer, 2015, pp. 1477-1623.

afins se encontram numa linha temporal em que seja possível deduzir que estão ligados a uma determinada performance, seja porque acontecem imediatamente antes, durante ou depois da mesma) ou o critério da natureza da atividade (e.g. quando a entrevista versa sobre a prova na qual o jogador vai participar ou o treino acontece em plataformas e modos de jogo iguais aos utilizados numa determinada competição).⁵⁵

Chegados aqui, e identificada a parte do salário que se encontra ligada à performance, mesmo nas situações acima descritas, cumpre perceber de que forma é que se poderá alocar cada porção do rendimento aos diversos Estados onde as competições ocorreram. Os comentários ao Art. 17.º da Convenção dão resposta a esta questão definindo que cada Estado da Fonte poderá tributar uma parte do salário proporcional ao número de dias que o jogador aí passou.⁵⁶

A título de exemplo, imaginemos que um jogador recebe um salário por parte de uma equipa de *esports*, sob a égide da qual participa em torneios, treinos e outras atividades auxiliares como as que foram anteriormente referidas, em diferentes Estados. Neste caso, a alocação de competência tributária faz-se com base no número de dias em que o jogador esteve presente em cada um desses Estados, proporcionalmente ao seu salário anual.

3.2.3. *Os rendimentos do trabalho independente*

Assim como os jogadores de *esports* podem exercer a sua atividade para uma equipa, obtendo uma remuneração fixa pelo trabalho na dependência da mesma, é igualmente possível que exerçam a sua atividade enquanto trabalhadores independentes, prestando

⁵⁵ *Ibid.*, p. 1358.

⁵⁶ Tradução livre do comentário 9.2. do Art. 17.º da Convenção Modelo da OCDE “*Quando a remuneração recebida por um artista ou desportista empregado por uma equipa, trupe ou orquestra abranger várias atividades a realizar durante um período de tempo (por exemplo, um salário anual que cobre várias atividades, como formação ou ensaio; viajar com a equipa, trupe ou orquestra ; participação num jogo ou numa atuação pública, etc.), será, portanto, adequado, na ausência de qualquer indicação de que a remuneração ou parte dela deva ser atribuída de forma diferente, atribuir esse salário ou remuneração com base nos dias de trabalho passados em cada Estado em que o artista ou desportista tenha sido obrigado, ao abrigo do seu contrato de trabalho, a exercer essas atividades.*” Na sua redação original, em inglês: “*Where the remuneration received by an entertainer or sportsperson employed by a team, troupe or orchestra covers various activities to be performed during a period of time (e.g. an annual salary covering various activities such as training or rehearsing; travelling with the team, troupe or orchestra; participating in a match or public performance, etc.), it will therefore be appropriate, absent any indication that the remuneration or part thereof should be allocated differently, to allocate that salary or remuneration on the basis of the working days spent in each State in which the entertainer or sportsperson has been required, under his or her employment contract, to perform these activities.*”

serviços às equipas em troca de remuneração variável e sem qualquer vínculo de emprego.⁵⁷

Os rendimentos auferidos por pessoas singulares no exercício de atividades por conta própria cabem, regra geral, no âmbito de incidência do Art. 7.º da Convenção Modelo da OCDE. Este artigo confere competências para tributar ao Estado da residência, apenas permitindo ao Estado da Fonte dos rendimentos tributar no caso de se considerar que existe um estabelecimento estável nos termos do Art. 5.º da Convenção.⁵⁸ Assim, tendo em conta a atividade com características particulares dos jogadores de *esports*, seria normal que nunca se encontrassem verificados os critérios do referido artigo, competindo exclusivamente ao Estado da residência tributar estes rendimentos e assim potenciando aquelas situações em que os jogadores poderiam estabelecer a sua residência num Estado com baixa ou nenhuma tributação.

No entanto, o Art. 17.º sobrepõe-se ao Art. 7.º da Convenção se cumpridos os requisitos daquele artigo. Esta sobreposição dá-se pela orientação conferida pelo n.º 4 do Art. 7.º da Convenção, segundo o qual o disposto no próprio artigo não afeta os itens de rendimento que estejam tratados separadamente noutros artigos da Convenção.⁵⁹

Consequentemente, os rendimentos auferidos pelos jogadores serão suscetíveis de ser tributados pelo Estado onde ocorreu a performance, cabendo ao Estado da residência conferir o crédito ou conceder a isenção na medida do imposto pago no Estado da Fonte.

Deixamos igualmente uma nota quanto às atividades auxiliares e treinos referindo que, tal como no caso dos jogadores assalariados, deverá ser feita uma análise casuística com vista a alocar as competências tributárias aos Estados onde a competição relacionada

⁵⁷TETŁAK, Karolina, *Taxation of International Sportsmen*, IBFD Doctoral Series N° 30, julho de 2014, p. 149.

⁵⁸ Tradução livre ao n.º 1 do Art. 7.º da Convenção Modelo da OCDE: “*Os lucros de uma empresa de um Estado contratante só podem ser tributados nesse Estado, a não ser que a empresa exerça a sua atividade no outro Estado contratante por meio de um estabelecimento estável aí situado.*” Na sua redação original, em inglês: “*Profits of an enterprise of a Contracting State shall be taxable only in that State unless the enterprise carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment situated therein.*”

⁵⁹ Tradução livre ao n.º 4 do Art. 7.º da Convenção Modelo da OCDE: “*quando os lucros incluem itens de rendimento que são tratados separadamente noutros artigos desta Convenção, então as disposições desses artigos não serão afetadas pelas disposições deste artigo*”. Na sua redação original, em inglês: “*Where profits include items of income which are dealt with separately in other Articles of this Convention, then the provisions of those Articles shall not be affected by the provisions of this Article.*”

com aquelas atividades ocorreu, sempre mobilizando os critérios temporal e da natureza da atividade em relação a cada competição.

3.2.4. *Os patrocínios, a publicidade e os direitos de imagem*

Para além dos habituais rendimentos diretamente ligados à performance do jogador de *esports*, existem outras fontes de rendimento relevantes, nomeadamente o rendimento decorrente de patrocínios, publicidade e da cedência dos direitos de imagem.

Os jogadores de *esports*, pela sua exposição a um público jovem, veem-se rodeados de uma elevada notoriedade. Como tal, as marcas pretendem aliar-se a estes através de contratos de patrocínio e publicidade de forma a aumentar o alcance dos seus produtos.

Quanto aos patrocínios, tanto os jogadores como as equipas estabelecem contratos de valor substancial com algumas das maiores marcas no mundo, desde bebidas energéticas, empresas tecnológicas, bancos, empresas de consultoria, empresas do setor automóvel, entre outras. Em troca, apenas têm de exibir as marcas e cumprir os demais compromissos contratuais de representação, tanto nas competições como na sua vida pessoal, agindo em conformidade com os valores daquelas e fazendo-os chegar à sua base de fãs.

Acontece que, os acordos assinados com os patrocinadores podem ser efetuados para uma competição em específico, em que existe um único pagamento pela utilização da marca, ou com base num acordo que pode durar anos e no qual o jogador se obriga a utilizar a marca nos termos do contrato em todas as competições nas quais participa.

Neste último caso torna-se mais complexa a alocação de poderes tributários. Estes contratos podem conter um pacote remuneratório complexo, prevendo um salário, bónus, benefícios, incentivos entre outras formas de remuneração, não estando diretamente relacionados com as competições onde os jogadores participam.⁶⁰

Estes jogadores participam também em campanhas publicitárias com base nas quais as marcas lhes associam os seus produtos, valendo-se da sua personalidade e notoriedade, o que confere ao produto uma imagem de sucesso. Assim, o rendimento decorrente destas

⁶⁰ TETŁAK, Karolina, *Taxation of International Sportsmen*, IBFD Doctoral Series N° 30, julho de 2014, p. 118.

campanhas publicitárias está apenas ligado às competições de um modo geral uma vez que é a notoriedade pública do jogador que assume especial relevo.⁶¹

Naquelas campanhas publicitárias relacionadas com a promoção de uma determinada marca numa competição específica onde o jogador irá participar conseguimos encontrar umnexo entre o rendimento auferido pelo jogador e a atividade que leva a cabo como desportista para efeitos do Art. 17.º da Convenção. Nesse caso será possível atribuir os poderes de tributação ao Estado onde a performance ocorreu.

O Art. 17.º da Convenção refere-se especificamente quanto ao rendimento derivado de publicidade e patrocínios nos seus comentários. Aí se encontra expresso que, *“No geral, outros artigos aplicar-se-iam sempre que não existisse uma conexão estreita entre o rendimento e o desempenho das atividades no país em questão. Uma conexão tão próxima geralmente será encontrada onde não se possa razoavelmente considerar que o rendimento teria sido obtido na ausência do desempenho dessas atividades.”*⁶²

Ou seja, de forma a apurar se uma determinada atividade dará lugar a um rendimento, deverá existir umnexo causal entre este e aquela. O comentário desenvolve esse nexoa través da apresentação de dois critérios já anteriormente abordados e que temos mobilizado quando é necessário aferir o nexo entre a atividade e o rendimento.

O primeiro critério é o temporal, que se encontra verificado se existir um rendimento de publicidade ou patrocínio temporalmente coincidente com um evento ou competição na qual o desportista participe enquanto tal. Assim, entende-se que esse rendimento está diretamente relacionado com a atividade do desportista e, portanto, o rendimento deverá encontrar-se abrangido pelo Art. 17.º da Convenção.⁶³ Quanto ao critério da natureza da contraprestação que deu origem ao rendimento, a contraprestação do desportista pelo

⁶¹ *Ibid.* p. 126.

⁶² Tradução livre ao Comentário 9 do Art. 17.º da Convenção Modelo da OCDE. Na sua redação original, em inglês: *“In general, other Articles would apply whenever there is no close connection between the income and the performance of activities in the country concerned. Such a close connection will generally be found to exist where it cannot reasonably be considered that the income would have been derived in the absence of the performance of these activities.”*

⁶³ Tradução livre ao comentário 9 do Art. 17.º da Convenção Modelo da OCDE: entende-se que existe um rendimento temporalmente coincidente quando, por exemplo, *“existe um pagamento recebido por um golfista profissional por este ter dado uma entrevista durante um torneio no qual este se encontra a participar”*. Na sua redação original, em inglês: *“This connection may be related to the timing of the income-generating event (e.g. a payment received by a professional golfer for an interview given during a tournament in which she participates)”*.

recebimento do rendimento encontra-se diretamente relacionada com a sua atividade num evento em específico em que este atue enquanto tal.⁶⁴

Assim, podemos ter a tributação pelo Art. 17.º da Convenção quando a publicidade ou o patrocínio tenham uma conexão direta com a atividade do desportista numa determinada competição.

Para aferir a conexão a que se fez referência, será essencial que nos contratos de patrocínio ou publicidade conste a ligação a um determinado evento. No caso de o contrato contemplar uma série de eventos, cada Estado onde esses eventos têm lugar vai poder tributar uma parte proporcional do rendimento.

Quando não for possível reconhecer o nexo entre o rendimento e a atividade segundo os critérios temporal e da natureza da atividade que temos vindo a explorar, os royalties recebidos vão cair no âmbito do Art. 12.º da Convenção e, conseqüentemente, vão ser tributados pelo Estado da residência do desportista.

No caso dos direitos de imagem, em princípio, não vão ser abrangidos pelo Art. 17.º da Convenção, uma vez que os contratos de cedência de imagem não estão ligados à performance do jogador numa determinada competição, tendo uma ligação apenas com a pessoa e imagem do mesmo. O que se encontra em causa na cedência dos direitos de imagem é a personalidade, o carisma e a notoriedade pública do jogador.⁶⁵

Ainda assim, os comentários ao Art. 17.º da Convenção expressam, no mesmo sentido que vem sendo abordado no tratamento das diversas fontes de rendimento dos jogadores de *esports*, que a tributação com base nas regras do Art. 17.º da Convenção não se encontra liminarmente excluída. No caso de um contrato de cedência de direitos de imagem, é possível que exista uma ligação entre essa remuneração e um evento em específico se o contrato estiver, por exemplo, dependente da participação do jogador

⁶⁴ Tradução livre ao comentário 9 do Art. 17.º da Convenção Modelo da OCDE: entende-se que a natureza da contraprestação pelo rendimento se encontra relacionada com a atividade do desportista enquanto tal quando, por exemplo, “*existe um pagamento feito a um tenista pelo uso de um poster com a sua imagem para dar a conhecer um torneio no qual este vai participar*”. Na sua redação original, em inglês: “(e.g. a payment made to a star tennis player for the use of his picture on posters advertising a tournament in which he will participate).”

⁶⁵ CORDEWENER, Axel, “Tax Treaty Issues Related to Qualification, Allocation and Apportionment of Income Derived by Artists and Sportspersons” in MAISTO, Guglielmo, *Taxation of artists and sportspersons performing abroad*, Vol. 13, EC and International Tax Law Series, Amsterdam, IBFD, 2016, pp. 105-134.

numa determinada competição, razão pela qual existe interesse contratual.⁶⁶ Num caso como este, pode-se argumentar que a cedência dos direitos de imagem se encontra vinculada à participação numa competição e, com isso, encontram-se verificados os critérios de alocação de competência tributária previstos no Art. 17.º da Convenção.

3.3. Os rendimentos indiretos

A maioria dos jogos e, conseqüentemente, das competições de *esports*, consistem na disputa entre equipas adversárias. Independentemente do número de jogadores existentes em cada equipa, é necessária preparação, logística e coordenação entre os seus elementos. Também pelo facto de a maior parte dos prémios ser atribuído diretamente às equipas, obriga a que estas se organizem como verdadeiras empresas para efeitos da Convenção, na medida em que exercem uma atividade económica.⁶⁷

A título de exemplo, podemos referir a equipa mais reconhecida e com melhores resultados nas competições de *esports*, a qual ganhou uma dimensão tal que chega a ser transversal a diversas competições, plataformas e videojogos.⁶⁸ Referimo-nos à *Team Liquid*, uma organização de jogadores que começou em 2000 na Holanda no jogo *StarCraft: Brood War* e que, entretanto, ganhou maior dimensão no jogo *Counter Strike: Global Offensive*. Esta equipa totaliza 38 milhões de dólares em prémios decorrentes de competições, valor este que é muito superior quando consideradas as demais fontes de rendimento desta equipa, sendo patrocinada por algumas das maiores empresas a nível global, tais como a *Honda*, a *SAP*, a *Monster Energy* e a *Coinbase*. Para além dos patrocínios, estas equipas são detentoras de muitas outras fontes de rendimento,

⁶⁶ Tradução livre ao comentário 9.5. do Art. 17.º da Convenção Modelo da OCDE: “*Há casos, no entanto, em que os pagamentos feitos a um artista ou desportista residente de um Estado Contratante, ou a outra pessoa, para uso de, ou direito de uso, dos direitos de imagem do artista ou desportista constituem, na sua substância, remuneração pelas atividades do artista ou desportista que são abrangidos pelo artigo 17.º e que têm lugar no outro Estado Contratante. Em tais casos, as disposições do parágrafo 1 ou 2, dependendo das circunstâncias, serão aplicáveis.*”. Na sua redação original, em inglês: “*There are cases, however, where payments made to an entertainer or sportsperson who is a resident of a Contracting State, or to another person, for the use of, or right to use, that entertainer’s or sportsperson’s image rights constitute in substance remuneration for activities of the entertainer or sportsperson that are covered by Article 17 and that take place in the other Contracting State. In such cases, the provisions of paragraph 1 or 2, depending on the circumstances, will be applicable.*”.

⁶⁷ Tradução livre ao Art. 3.º, n.º 1, al. c) da Convenção Modelo da OCDE: “*c) O termo “empresa” aplica-se ao exercício de qualquer atividade económica*”. Na sua redação original, em inglês: “*the term “enterprise” applies to the carrying on of any business*”.

⁶⁸ Esta transversalidade é pouco comum nos *esports* dada a complexidade dos videojogos e as diferenças entre as diversas plataformas, ainda mais acentuadas quando estamos num cenário de competições profissionais.

nomeadamente os derivados da exploração dos direitos de imagem dos seus jogadores, eventos promocionais e venda de mercadoria (e.g. roupa e acessórios de videojogos).

Como tal, vai ser diretamente a estas empresas que vão ser pagos os prémios decorrentes das competições e os seus jogadores serão indiretamente remunerados pela sua performance por uma de duas formas: através do pagamento de um salário ou através de pagamentos decorrentes da prestação dos seus serviços à equipa. A tributação pelo Estado da Fonte dos jogadores que auferirem rendimentos pelas vias acima descritas será feita na proporção do que a atividade aí prestada representa no seu rendimento global, como anteriormente referimos.⁶⁹

Por outro lado, não é menos comum que os jogadores de *esports* que exercem a sua atividade a solo se sirvam de sociedades através das quais recebem os prémios decorrentes da sua participação em torneios (na nomenclatura inglesa, conhecidas por *star companies*) Estas sociedades encontram-se, por via de regra, sediadas em jurisdições com um regime fiscal claramente mais favorável e é através destas que os jogadores conseguem evitar o pagamento de impostos.

Também neste caso é permitido ao Estado da Fonte tributar os rendimentos pagos por estas sociedades ao jogador, na proporção da atividade que realizou nesse Estado. No entanto, esta solução não vai longe o suficiente. O jogador que recebesse os prémios através da sua *star company* poderia escolher não receber um salário sujeito a tributação proporcional por parte do Estado da Fonte. Por isso mesmo, encontra-se previsto nos comentários que, se a legislação do Estado da Fonte dos rendimentos assim permitir, este pode desconsiderar a entidade intermediária (aplicando o regime de transparência fiscal previsto no seu ordenamento jurídico) tributando diretamente o jogador sobre a totalidade do rendimento pago à entidade, mesmo que esse rendimento não seja pago ao jogador enquanto salário ou remuneração pela prestação de serviços. Para tal é necessário que a legislação do Estado com poderes para tributar contemple um regime de transparência fiscal que seja capaz evitar aquelas situações em que é interposta uma entidade entre a

⁶⁹ Ponto 3.2.2. sobre a alocação de competências tributária aos Estados na proporção dos dias passados pelos jogadores em cada um deles.

fonte do rendimento e o seu beneficiário efetivo, quando essa entidade não tenha substância.⁷⁰

No entanto, e porque a Convenção salvaguarda as situações em que um Estado pode não conseguir aplicar um regime de transparência à entidade intermediária, o n.º 2 do Art. 17.º da Convenção prevê que o Estado da Fonte pode tributar diretamente a entidade à qual foi pago o rendimento decorrente da performance do jogador. É dada a possibilidade ao Estado da Fonte de tributar diretamente a entidade intermediária, seja ela uma equipa ou uma *star company*.⁷¹ O n.º 2 do Art. 17.º prevê que: “*Não obstante o disposto no artigo 15.º, os rendimentos da atividade exercida pessoalmente pelos profissionais de espetáculos ou desportistas, nessa qualidade, atribuídos a uma outra pessoa, podem ser tributados no Estado contratante em que são exercidas essas atividades dos profissionais de espetáculos ou dos desportistas.*”.

Através destes mecanismos, o Art. 17.º da Convenção evita que os jogadores consigam interpor entre si e a fonte dos rendimentos entidades através das quais têm a possibilidade de evitar o pagamento de impostos.

Chegados a este ponto em que é possível identificar a que sujeitos e sobre que rendimentos se aplica o Art. 17.º da Convenção, cumpre agora analisar onde se pode considerar que a atividade dos jogadores de *esports* é exercida. Como referimos anteriormente, existem dois tipos de competição (*online* e *offline*) e, como iremos ver de seguida, para cada uma delas, e à luz da atual formulação do Art. 17.º da Convenção, existirá um tratamento completamente distinto.

⁷⁰ GUTMANN, Daniel, “The EU Experience” in MAISTO, Guglielmo, *Taxation of artists and sportspersons performing abroad*, Vol. 13, EC and International Tax Law Series, Amsterdam, IBFD, 2016, pp. 105-134.

⁷¹ Tradução livre ao comentário 11 do n.º 2 do artigo 17.º da Convenção Modelo da OCDE: “O n.º 1 do artigo trata dos rendimentos auferidos por artistas e desportistas pelas suas atividades pessoais enquanto tal. O parágrafo 2 trata daquelas situações onde os rendimentos das suas atividades revertem para outras pessoas. Se o rendimento de um artista ou desportista reverte para outra pessoa e o Estado de origem não tem o direito a considerar a entidade como transparente para tributar os rendimentos, o n.º 2 prevê que a parte do rendimento que não pode ser tributado na esfera do artista ou desportista pode ser tributado nas mãos da entidade que recebeu a remuneração.” Na sua redação original, em inglês: “Paragraph 1 of the Article deals with income derived by individual entertainers and sportspersons from their personal activities. Paragraph 2 deals with situations where income from their activities accrues to other persons. If the income of an entertainer or sportsperson accrues to another person, and the State of source does not have the statutory right to look through the person receiving the income to tax it as income of the performer, paragraph 2 provides that the portion of the income which cannot be taxed in the hands of the performer may be taxed in the hands of the person receiving the remuneration.”

4. O LOCAL DE EXERCÍCIO DA ATIVIDADE

4.1. A localização dos jogadores de esports nas competições offline

A análise da atividade dos jogadores de *esports* feita até ao momento na nossa dissertação teve por base o tipo de competição que mais se coaduna com a racionalidade do Art. 17.º da Convenção, as competições *offline*. Este artigo foi elaborado tendo como referência as regras da localização baseadas na presença física dos artistas e desportistas, parâmetro segundo o qual a Convenção Modelo da OCDE assenta.

Como referimos anteriormente no segundo capítulo, o Art. 17.º da Convenção Modelo da OCDE surge em 1963 com o propósito de abordar as dificuldades práticas na aplicação das habituais regras de alocação de competência tributária aos sujeitos com atividades como as dos artistas e desportistas, caracterizadas por uma elevada mobilidade e que facilmente evitam o pagamento de impostos quando sujeitas aos Arts. 7.º e 15.º que, por via de regra, alocam a competência tributária ao Estado da residência.

Assim, assentando a criação deste artigo numa realidade que se via como imutável na altura em que foi introduzido, não é proposta na sua formulação qualquer alternativa ao critério da presença física do artista ou desportista. Na procura por uma referência a este critério, encontramos nos comentários ao Art. 15.º da Convenção a linha segundo a qual as regras de localização da Convenção foram elaboradas. Aí se encontra, no caso de uma situação de emprego, que este é exercido no lugar onde a pessoa se encontra fisicamente presente enquanto exerce as funções pelas quais é remunerado.⁷²

De forma a explorar melhor o problema da localização para efeitos do Art. 17.º da Convenção, e em linha com o apresentado no decorrer da nossa dissertação, começaremos por analisar os *esports* quando praticados *offline*.

Os torneios *offline*, não obstante acontecerem menos frequentemente e sendo muito mais restritos quanto a quem neles participa, são ainda assim a principal forma como os jogadores que auferem elevados rendimentos competem entre si. Nestes torneios, como acontece noutros desportos, os jogadores encontram-se reunidos numa arena ou num

⁷² Tradução livre ao comentário 1 do Art. 15.º da Convenção Modelo da OCDE: “O emprego é exercido no local onde o empregado se encontra fisicamente presente no exercício das atividades pelo qual é pago o rendimento do trabalho.”. Na sua redação original, em inglês: “Employment is exercised in the place where the employee is physically present when performing the activities for which the employment income is paid.”.

lugar preparado para receber as competições e jogam entre si através de uma conexão LAN.⁷³ Neste formato competitivo existe um público presente nas bancadas e a competição é transmitida ao vivo para todo o mundo, em canais de televisão ou plataformas de *streaming* como a *Twitch* e o *Youtube*. Por serem os torneios organizados pelas editoras de videogames e outros grandes organizadores, onde participam os melhores jogadores do mundo e por estarem rodeados grande mediatismo, estes torneios mobilizam um número muito elevado de pessoas e, conseqüentemente, milhões em receitas.⁷⁴

No caso dos torneios *offline*, que têm sido os que temos tido como referência na análise das regras de incidência do Art. 17.º da Convenção, e cuja configuração obedece à das típicas competições desportivas, perceber onde se localiza a atividade do jogador de *esports* não coloca desafios adicionais. Encontrando-se todos os intervenientes num determinado Estado a exercer a sua atividade, facilmente se percebe que será esse Estado a deter as competências de tributação à luz do Art. 17.º da Convenção.

No entanto, os *esports* não se circunscrevem às competições *offline*, sendo as competições *online* muito mais acessíveis aos comum dos jogadores.

4.2. A localização dos jogadores de esports nas competições online

Cumpramos agora explorar o ponto mais controverso na nossa dissertação, na medida em que, adiante-se desde já, existe outro tipo de competição que vem romper por completo as regras de alocação de competências tributárias que foram pensadas para a tributação de desportistas nos tradicionais eventos desportivos presenciais. Referimo-nos às competições *online*. Estas competições existem em maior quantidade e agregam um número mais alargado de jogadores, tanto amadores como profissionais. Estas competições não ocorrem num local específico, podendo os jogadores exercer a sua atividade em qualquer local onde tenham uma conexão à internet. Tal como nas competições *offline*, estas são transmitidas através das várias plataformas de *streaming* para milhões de pessoas em todo o mundo.

As competições *online* ganharam uma relevância adicional com a pandemia Covid-19, que veio acelerar a transição digital, não deixando de parte a indústria dos videogames.

⁷³ Uma conexão LAN é uma rede interna de computadores e outros dispositivos ligados entre si pelo mesmo servidor.

⁷⁴ Conforme se encontra detalhado no ponto 1.1. da nossa dissertação.

Exemplo disso foram competições que deixaram de ser realizadas em arenas e passaram a realizar-se unicamente *online*, como as competições do jogo *Rocket League*.

Ora, neste tipo de competições não existe um público a assistir presencialmente à performance, mas apenas através de meios digitais. Conforme foi anteriormente referido no terceiro capítulo, não é necessário que exista um público presencial para que seja possível que uma atividade se possa considerar como sendo pública. Ainda que o critério da performance pública possa ter de ser inferido da evolução da letra do Art. 17.º, dos seus exemplos e dos seus comentários, o mesmo não se aplica ao critério da presença física exigida pelo referido artigo.⁷⁵ Assim, cedo se percebe que existe um conflito entre a exigência da presença física do Art. 17.º da Convenção e as características das competições *online*.

O Art. 17.º foi introduzido na Convenção com vista a evitar que os artistas e desportistas, capazes de auferir uma quantia elevada de rendimentos num curto espaço de tempo, conseguissem deslocalizar a sua residência para um Estado de baixa ou nula tributação e com isso não serem tributados pelos rendimentos que auferiram no Estado da Fonte. A possibilidade de os jogadores conseguirem participar em eventos *online* com pessoas de todo o mundo, sem precisarem de qualquer conexão física, permite que estes se estabeleçam em Estados com regimes fiscais claramente mais favoráveis, o que resulta, inevitavelmente, no problema inicial ao qual o Art. 17.º da Convenção veio dar resposta.⁷⁶

Com esta tipologia de eventos e com o regresso aos problemas que o Art. 17.º da Convenção tinha em vista evitar, cumpre-nos perceber se, através de uma interpretação extensiva do Art. 17.º da Convenção, podemos estabelecer um critério de localização que vá de acordo com a *ratio legis* da norma sem fugir aos seus critérios de localização da atividade do desportista.

São três as propostas mais discutidas pela doutrina que se debruça sobre os problemas da localização nos *esports* nas competições *online* e que versam sobre onde se deve considerar que a atividade dos jogadores de *esports* é exercida.⁷⁷

⁷⁵ Conforme se encontra explícito no ponto 3.1. a propósito da caracterização da incidência objetiva do Art. 17.º da Convenção.

⁷⁶ Andorra quer assumir a posição de capital europeia dos *esports* pela competitividade do seu sistema fiscal na tributação das pessoas individuais e das empresas. Com isto, tanto os jogadores de *esports* como as próprias competições online poderão deslocalizar-se para este Estado.

⁷⁷ ESAU, Robert, “International tax aspects of esports, Part one”, *Global Sports Law and Taxation Reports*, Vol. 1, N.º 1, March 2020, p. 4.

A primeira, tem como critério o local onde se encontra presente o jogador enquanto participa na competição *online*. Segundo esta posição, o Estado da Fonte dos rendimentos é aquele onde o jogador se encontra presente aquando da sua participação na competição *online*, o qual será, na maioria das vezes, o Estado da sua residência. Esta posição é a que mais se coaduna com o critério da presença física no local de exercício da atividade. Os jogadores que participam nestas competições fazem-no, habitualmente, a partir do seu Estado de residência, não tendo de se deslocar de propósito a outro Estado para nelas participar.⁷⁸

A segunda posição, reporta-se ao local onde o organizador do torneio tem a sua sede e a partir do qual são pagos os prémios aos jogadores. No entanto, desde já se nos afigura que esta solução não se encontra de acordo com o critério da presença física estabelecido no Art. 17.º da Convenção, na medida em que em nada se reporta à presença física do jogador ou ao local da sua performance.

A terceira posição, reporta-se ao Estado onde a editora do videojogo tem os seus servidores e através dos quais se realiza a competição. A diferença desta posição para a anterior é que, neste caso, se ficciona a presença digital do jogador por este exercer a sua atividade através de uma plataforma e servidores que se encontram no mesmo local onde a editora tem a sua sede ou estabelecimento estável.⁷⁹ O que acontece neste caso é que se simula a presença do jogador num estádio virtual, no qual este se encontra a competir, e a partir do qual são transmitidos os conteúdos da sua atividade para espetadores em todo o mundo. Somos da opinião de que este critério não vai ao encontro da exigência de presença física dos jogadores do Art. 17.º da Convenção uma vez que se baseia numa ficção sem qualquer correspondência com a letra ou os comentários ao artigo.

De entre as posições apresentadas, e tendo em conta o critério da presença física do Art. 17.º da Convenção, a única solução que se coaduna com a letra do artigo é a que se reporta ao local da presença física do jogador aquando da sua participação no torneio. Quando no artigo se encontra definido que a alocação de poderes tributários se dá com base nas *“suas atividades pessoais exercidas, nessa qualidade, no outro Estado*

⁷⁸ CORDEWENER, Axel, “Tax Treaty Issues Related to Qualification, Allocation and Apportionment of Income Derived by Artists and Sportspersons” in MAISTO, Guglielmo, *Taxation of artists and sportspersons performing abroad*, Vol. 13, EC and International Tax Law Series, Amsterdam, IBFD, 2016, pp. 105-134.

⁷⁹ TENORE, Mario, “How The OECD Model Tax Convention Applies To Players’ Income”, *Esports and Tax*, September 2020 (disponível em: <https://www.lawinsport.com/topics/item/esports-and-tax-how-the-oecd-model-tax-convention-applies-to-players-income>), p. 3, consultado pela última vez a 30-04-2022.

contratante” não podemos ignorar o foco na atividade levada a cabo pelo desportista e estabelecer um critério alternativo que tem como elemento de conexão a um determinado Estado a presença física de outra entidade que não o desportista.⁸⁰ Desta forma, estar-se-ia a fazer uma interpretação abusiva do Art. 17.º da Convenção. Apenas seria possível seguir algum dos entendimentos alternativos que acima apresentamos se o Art. 17.º fosse alterado nesse sentido, adicionando um critério específico no caso das atividades digitais, o qual teria de constar expressamente no artigo.

Posto isto, e tendo em conta a única solução que nos é dada pelo Art. 17.º da Convenção, podemos concluir que o critério da presença física do desportista é inadequado face a uma atividade como os *esports*. No mesmo sentido de Tenore, a exigência da presença física dos desportistas para que o Estado da Fonte tenha poderes para tributar determina uma aplicação completamente distinta do Art. 17.º da Convenção a duas formas de levar a cabo a mesma atividade. No caso das competições *offline*, a tributação dá-se de acordo com os objetivos do Art. 17.º da Convenção, sendo o jogador tributado com base na sua presença física no Estado da Fonte dos rendimentos. No caso das competições *online*, a tributação dar-se-á, no Estado onde o desportista entenda deslocar-se de forma a nelas participar.⁸¹

Podemos assim questionar se um critério de presença física como o que se encontra presente no Art. 17.º da Convenção justifica uma diferença de tratamento tão dispare entre duas formas de realizar a mesma atividade. Com esta distorção na alocação de competências tributárias quanto à mesma atividade, somos forçados a procurar um critério de fonte alternativo ou subsidiário que não dependa da presença física do desportista num determinado Estado.⁸²

4.3. O critério de fonte alternativo nas competições online

Pelas razões expostas no anterior capítulo, o critério da alocação de poderes tributários com base na presença física do jogador revela-se inadequado. Cumpre-nos assim perceber

⁸⁰ *Ibid.*, p. 4.

⁸¹ TENORE, Mario, “E-seport: Lápplicazione Dell’articolo 17 Modello OCSE al Redditi Conseguiti Dagli E-gamer”, *Rivista Telematica di Diritto Tributario*, Maggio 2021, p.8 (disponível em: https://www.pwc.com/hu/en/kiadvanyok/assets/pdf/esport_en.pdf), consultado pela última vez a 30-04-2022.

⁸² TENORE, Mario, “E-seport: Lápplicazione Dell’articolo 17 Modello OCSE al Redditi Conseguiti Dagli E-gamer”, *Rivista Telematica di Diritto Tributario*, Maggio 2021, p.4 (disponível em: https://www.pwc.com/hu/en/kiadvanyok/assets/pdf/esport_en.pdf), consultado pela última vez a 30-04-2022.

se a inscrição de um critério alternativo no Art. 17.º da Convenção poderia resolver esta problemática.

Para tal, iremos analisar a proposta de Tenore, segundo a qual uma regra como a prevista no Art. 16.º da Convenção poderia evitar que os jogadores deslocalizassem a sua residência para Estados com baixa ou nula tributação. Segundo esta norma, a tributação dos rendimentos dos diretores de empresas tem como critério de localização a sede da empresa que paga os rendimentos. Uma aplicação desta regra aos jogadores de *esports* irá ao encontro do segundo critério mencionado no ponto 4.2., segundo o qual uma alternativa para a alocação de competência tributária aos Estados se poderia fazer com base na sede da entidade organizadora dos torneios.⁸³

No mesmo sentido, podemos apresentar um novo número para o Art. 17.º da Convenção, onde fosse apresentado um critério alternativo de residência para a tributação dos jogadores de *esports* com base no Estado da sede da entidade que paga os rendimentos, evitando que estes deslocalizassem a sua residência para Estados com baixa tributação.

Uma possível formulação para este critério seria: *As remunerações obtidas por um residente de um Estado contratante, no exercício da sua atividade numa competição desportiva realizada através de plataformas digitais com recurso à internet, para uma sociedade residente de outro Estado Contratante, podem ser tributadas nesse outro Estado.*

No entanto, importa perceber até que ponto é que um critério como este se revelaria suficiente para evitar as situações de deslocalização da residência das entidades organizadoras de torneios com propósitos predominantemente fiscais.

Em primeiro lugar, cumpre analisar qual seria a resposta das entidades organizadoras dos torneios a uma regra de alocação de competência tributária como a referida. Entendemos que, não obstante esta regra poder evitar que os jogadores deslocalizem a sua residência para Estados de baixa tributação, a verdade é que essa possibilidade seria simplesmente transferida para as entidades pagadoras dos rendimentos. Organizar um torneio de *esports online* não carece de qualquer infraestrutura física a cargo da entidade

⁸³ Podemos encontrar uma justificação para este critério no primeiro comentário ao Art.º 16.º da Convenção Modelo da OCDE. Na sua redação original, em inglês: “*Since it might sometimes be difficult to ascertain where the services are performed, the provision treats the services as performed in the State of residence of the company.*”

organizadora, o que a desvincula de ter de, por exemplo, deslocar infraestruturas e colaboradores. Esta poderia simplesmente transferir a sua sede para um Estado com um regime fiscal de baixa tributação, permitindo a todos os jogadores que através dela auferissem rendimentos não ser tributados. Seria até apelativa uma regra deste tipo, razão pela qual discordamos liminarmente que um critério de presença física pudesse ser utilizado para a tributação de uma realidade digital.

Em segundo lugar, ainda que exista a possibilidade de os jogadores deslocalizarem a sua residência para Estados com baixa ou nula tributação, outros fatores são determinantes nessa sua decisão. Nas competições *online* de *esports*, os jogadores dependem da conexão à internet para exercerem com qualidade a sua performance. A um nível competitivo tão elevado, é determinante a velocidade da internet a que os jogadores têm acesso. Essa ligação e velocidade da internet varia de Estado para Estado, sendo a ligação à internet tão melhor quanto melhores forem as suas infraestruturas de rede. Desta forma, ainda que se possa pensar que a transferência de residência de um jogador de *esports* se pode fazer apenas com base em motivações fiscais, a verdade é que a mesma pode prejudicar seriamente a performance do jogador.

Posto isto, chegamos à conclusão de que transferir o critério da presença física para as entidades organizadoras dos eventos pode agravar o problema da dupla não tributação dos jogadores de *esports*, sem lhes criar entraves quanto à sua mudança de residência.

Somos da opinião que a resolução deste problema não passa pela criação de critérios alternativos de alocação de competência tributária com base na presença física. No mesmo sentido, foi estabelecida a discussão quanto à tributação das indústrias digitais, as quais não carecem de presença física nos Estados onde exercem a sua atividade.

As regras de tributação na Convenção Modelo da OCDE, nomeadamente os Arts. 5.º e 7.º, que se baseiam igualmente em critérios de presença física, não serviam para atingir as elevadas margens de lucro daquelas empresas que operavam a nível internacional sem serem sujeitas a tributação. Com base nisso, foram levados a cabo esforços no sentido de criar um instrumento que contemplasse critérios alternativos para a tributação deste tipo de atividade. Desses esforços surgiu o Pilar 1 e o Pilar 2 que, juntos, correspondem a um novo regime fiscal internacional com vista a resolver os desafios impostos pela digitalização da economia. O Pilar 1 prevê que uma parte do resultado consolidado de determinadas empresas multinacionais (com uma rentabilidade superior a 10% e um

volume de negócios global superior a 20 mil milhões de Euros) será alocado às jurisdições de mercado. A alocação corresponderá a 25% do lucro acima de 10% do resultado antes de impostos. O Pilar 2 cria um imposto mínimo, exigindo que as empresas digitais com faturação global anual superior a 750 milhões de euros paguem, pelo menos, 15% de imposto.

Com esta solução rompeu-se com a tentativa de discussão de critérios baseados na presença física para a tributação das indústrias digitais e apresentou-se uma nova solução disruptiva. Como tal, não pode um instrumento como a Convenção Modelo da OCDE, que serve meramente de referência aos Estados na alocação de competências tributárias, oferecer tais soluções.

Concluimos a nossa dissertação no sentido de que um instrumento como a Convenção Modelo da OCDE não é suficiente para resolver os problemas de uma atividade com as características dos *esports online*.

Ainda assim, esperamos ter dado o nosso contributo na medida em que entendemos que o Art. 17º da Convenção se aplica, efetivamente, aos jogadores de *esports* e aos rendimentos por estes auferidos nessa qualidade. Quanto à tributação das competições *online*, afigura-se-nos que o instrumento que serviu de base ao nosso estudo, a Convenção Modelo da OCDE, não consegue dar resposta aos problemas apresentados. Entendemos que este problema só pode ser abordado ao nível da OCDE e através da criação de um instrumento personalizado, no mesmo sentido do que surgiu quanto à tributação das indústrias digitais.

5. CONCLUSÕES

- I. Os *esports* são uma modalidade desportiva caracterizada por opor duas ou mais pessoas, utilizando plataformas digitais com acesso a conteúdo audiovisual interativo, em eventos organizados para o efeito e com vista à obtenção de remuneração.
- II. O Art.º 17.º da Convenção Modelo da OCDE não consagra uma definição de atividade desportiva, nem prevê expressamente nos seus comentários a aplicação aos *esports*, razão pela qual é necessário recorrer à analogia com os exemplos aí apresentados.
- III. No nosso entender, os *esports* constituem uma atividade com uma componente física não relevante, não cumprindo os critérios do elemento social que são característica das atividades desportivas dadas como exemplo no quinto comentário ao Art. 17.º da Convenção.
- IV. Apesar de os *esports* não cumprirem as características das tradicionais atividades desportivas, entendemos que contêm o caráter de entretenimento exigido pelo sexto comentário ao Art. 17º da Convenção, o qual designamos como o critério residual da norma.
- V. Como tal, atividade dos jogadores de *esports* encontra-se abrangida pelo âmbito de incidência subjetiva do Art. 17.º da Convenção.
- VI. O Art. 17.º da Convenção prevê três critérios segundo os quais podem ser alocados poderes tributários ao Estado da Fonte dos rendimentos: que a atividade seja exercida por um desportista enquanto tal; que a atividade do desportista tenha lugar, presencialmente, no Estado da Fonte dos rendimentos e; que exista um nexo de causalidade entre o rendimento e a atividade do desportista.
- VII. O Art. 17.º da Convenção Modelo da OCDE sobrepõe-se a todas as outras disposições da Convenção que seriam aplicáveis a determinados itens de rendimento, quando estes cumpram os critérios previstos naquele artigo.
- VIII. As competições de *esports* podem ser realizadas presencialmente num determinado Estado onde se deslocam os jogadores (competições *offline*) ou através da internet, sem necessidade de os jogadores se deslocarem (competições *online*).

- IX. As competições *online* subvertem a *ratio legis* do Art. 17.º da Convenção, na medida em que os jogadores não necessitam de se deslocar a um determinado Estado para nelas participar.
- X. O Art. 17.º da Convenção prevê expressamente um critério de presença física do artista ou desportista, razão pela qual se encontram afastados quaisquer outros critérios.
- XI. A introdução de um critério no Art. 17.º da Convenção, segundo o qual a atividade se considera como exercida no Estado da sede da entidade organizadora da competição, não evita a dupla não tributação dos rendimentos dos jogadores de *esports*.
- XII. A resolução dos problemas relacionados com a tributação dos jogadores de *esports* nas competições *online* apenas poderá ser resolvida por um instrumento próprio ao nível da OCDE, na mesma lógica da tributação das indústrias digitais.

LISTA BIBLIOGRÁFICA

ABANAZIR, Cem, “E-sport and the EU: the view from the English Bridge Union”, *The International Sports Law Journal*, Vol. 18, 2019

BARRET, E., “The Changes Introduced by the 2014 Update to the OECD Model Tax Convention”, *Bulletin for International Taxation*, Vol. 68, N.º 10, 2014

BBC WORKLIFE, “The rise of the Twitch-preneurs and the evolution of tipping”, *Behavioural Economics* (disponível em: <https://www.bbc.com/worklife/article/20180924-the-rise-of-the-twitchpreneurs-and-the-evolution-of-tipping>)

CACCIAPUOTI, Emidio; ZAMMIT, Ivan, *Outline of Art. 17 (Artists and Sportspersons)*, Leiden, International Tax Center, 2017

CORDEWENER, Axel, “Article 17. Artists and Sportspersons”, in REIMER, Ekkehart; RUST, A. (ed.), *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, Vol. 2, Alphen aan den Rijn, Kluwer, 2015, pp. 1477-1623

CORDEWENER, Axel, “Tax Treaty Issues Related to Qualification, Allocation and Apportionment of Income Derived by Artists and Sportspersons” in MAISTO, Guglielmo, *Taxation of artists and sportspersons performing abroad*, Vol. 13, EC and International Tax Law Series, Amsterdam, IBFD, 2016, pp. 105-134

COUNCIL OF EUROPE, *Recommendation No. R (92), 13 Rev of the Committee of Ministers to the Member States on the Revised European Sports Charter*, 1992

COURINHA, Gustavo Lopes, *A Clausula Geral Anti-abuso no Direito Tributário: Contributos para a sua compreensão*, Coimbra, Almedina, 2009

DULEVSKI, Stoycho, “An Analysis of the taxation of artists and sportspersons Under Art.17 OECD-MC”, *Economic Alternatives*, Issue 2, 2020, pp. 342-349

ESAU, Robert, “International tax aspects of esports, Part one”, *Global Sports Law and Taxation Reports*, Vol. 1, N.º 1, March 2020

ESAU, Robert, “International tax aspects of esports, Part two”, *Global Sports Law and Taxation Reports*, Vol. 11, N.º 2, June 2020, pp. 19-24

FROBÖSE, Ingo, “Comparison of Multiple Object Tracking Performance Between Professional and Amateur eSport Players as Well as Traditional Sportsmen”, *International Journal of eSports Research*, June 2021

GOUDER, Nicky, “Taxation of esports”, *Seed consultancy*, 2021 (disponible em: <https://seedconsultancy.com/tax/taxation-of-e-sports/>)

GROVE, Chris, “eSports and Gambling: Where’s the Action?”, *Esports Betting Report*, 2016

GUTMANN, Daniel, “The EU Experience” in MAISTO, Guglielmo, *Taxation of artists and sportspersons performing abroad*, Vol. 13, EC and International Tax Law Series, Amsterdam, IBFD, 2016, pp. 105-134

HOLDEN, John; KABURAKIS, Anastasios; RODENBERG, Ryan, “The Future is Now: Esports Policy Considerations and Potential Litigation”, *Journal of Legal Aspects of Sport*, N.º 27, 2017, pp. 46-78

HOLMES, Kevin, *International Tax Policy and Double Tax Treaties*, 2nd revised edition, IBFD, 2014

ISLAM, Adnan; DUDLEY, Ryan, “US considerations for Esports and the online Games Industry”, *Thomson Reuters*, April 2020 (disponible em: <https://tax.thomsonreuters.com/blog/esports-tax-considerations/>)

MEDIKIX, *How Much Do Top Twitch Streamers Make*, 2018 (disponible em: <https://mediakix.com/blog/how-much-do-twitch-streamers-make/>)

MOLENAAR, Dick, “Artists and sportspersons following the updated OECD Model (2014)”, *Bulletin for International Taxation*, January 2015, pp. 37–47

MOLENAAR, Dick, “International artists and sportsmen - art. 17 OECD Model - Problem of double taxation”, *All Arts Tax Advisers*, July 2010

MOLENAAR, Dick, “New options to Restrict Article 17 for Artistes and Sportsmen”, *Intertax*, Vol.44, N.º 12, 2016, pp. 972-979

MOLENAAR, Dick; TENORE, Mario; VANN, Richard, “Red card article 17?”, *Bulletin for International Taxation*, Vol. 66, N.º 3, January 2012

MOREIRA, Tiago Marreiros, “Portugal” in MAISTO, Guglielmo, *Taxation of artists and sportspersons performing abroad*, Vol. 13, EC and International Tax Law Series, Amsterdam, IBFD, 2016, pp. 579-609

NEWZOO, *Global Esports & Live Streaming Market Report*, March 2021 (disponível em: <https://newzoo.com/insights/trend-reports/newzoos-global-esports-live-streaming-market-report-2021-free-version/>)

NOGUEIRA, João Félix Pinto, “Portugal: Taxation of Image and Economic Rights of Football Players”, *Tax Treaty Case Law around the globe 2018*, 2019, pp. 211-229

OECD COMMITTEE ON FISCAL AFFAIRS, *Issues related to Article 17 of the Model Tax Convention*, OECD, 2014 (disponível em www.oecd.org/tax/treaties/report-article%2017-model-tax-convention.pdf. Consultado pela última vez a 30-04-2022).

OECD COUNCIL, *The Taxation of Income Derived from Entertainment, Artistic and Sporting Activities*, OECD Council report, March 1987

OECD, *2014 Update to the OECD Model Tax Convention*, OECD reports, 2014

OECD, *Addressing the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy*, Public Consultation Document, OECD, 2019

OECD, *Issues related to article 17 of the Model Tax convention*, OECD Committee in Fiscal Affairs, June 2014

OECD, *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*, December 2017

OSTASZEWSKA, Ola; OBUOFORIBO, Belema, *Roy Rohatgi on International Taxation, Vol. 1: Principles*, IBFD, 2018

OVERBEEK, Sebastiaan van; MOLENAAR, Dick, “Esports and taxation”, *Global Sports Law and Taxation Reports*, Vol. 9, N.º 4, December 2018, pp. 11-16

OVERBEEK, Sebastiaan van; MOLENAAR, Dick, “The Emergence of Esports”, *Bulletin for International Taxation*, Vol. 73, N.º2, 2018, pp. 106-111

PAROLINI, Andrea, “Historical Development of Article 17 OECD Model: From the League of Nations to the 2010 OECD Model”, in MAISTO, Guglielmo, *Taxation of artists and sportspersons performing abroad*, Vol. 13, EC and International Tax Law Series, Amsterdam, IBFD, 2016, pp. 55-83

PAVEY, Vince, “What was the DOTA 2 International 2021 prize pool?”, *WePC*, October de 2021 (disponível em: <https://www.wepc.com/news/dota-2-international-2021-prize-pool/>)

RING, Oliver, “A look at tax considerations for professional gamers”, *Esports Insider*, October 2017 (disponível em: <https://esportsinsider.com/2017/10/esports-tax-law-considerations-professional-gamers/>)

ROCHA, Franciso Chilão, “Esports em Portugal: comando ligado para a introdução de regulamentação e órgãos de governação”, *Revista de Direito e Tecnologia*, vol. 3, N.º1, 2021, pp. 39-70

ROELEVELD, Jennifer; TETŁAK, Karolina, *Article 17: Artists and Sportspersons – Global Tax Treaty Commentaries*, Global Tax Treaty Commentaries, IBFD, 2021

RUST, Alexander, “The Influence of EU Law on the Design of Domestic Tax Law for Entertainers and Sportspersons” in MAISTO, Guglielmo, *Taxation of artists and sportspersons performing abroad*, Vol. 13, EC and International Tax Law Series, Amsterdam, IBFD, 2016, pp. 37-51

SASSEVILLE, Jacques, “The 2014 Changes to Article 17 of the OECD Model Tax Convention” in MAISTO, Guglielmo, *Taxation of artists and sportspersons performing abroad*, Vol. 13, EC and International Tax Law Series, Amsterdam, IBFD, 2016, pp. 85-100

SCHÜTZ, Martin, “Science shows that eSports professionals are real athletes”, *DW Sports*, march 2016 (disponível em: <https://www.dw.com/en/science-shows-that-esports-professionals-are-real-athletes/a-19084993>)

STATISTA, *Leading esports games worldwide 2021, by tournament prize pool*, February 2022 (disponível em: <https://www.statista.com/statistics/501853/leading-esports-games-worldwide-total-prize-pool/>)

STATISTA, *Revenue of the global esports market 2018-2025*, August 2022 (disponível em: <https://www.statista.com/statistics/490522/global-esports-market-revenue/>)

SUPERDATA, A Nielsen Company, “2018 Year in Review”, *Digital Games and Interactive Media*, 2019 (disponível em: https://adindex.ru/files2/access/2019_01/230617_SuperData%202018%20Year%20in%20Review.pdf)

TAX WATCH, *How Activision Blizzard has moved billions of dollars of profit into tax havens*, (disponível em: https://www.taxwatchuk.org/wp-content/uploads/2019/08/190803_World_of_Taxcraft_FINAL.pdf)

TENORE, Mario, “E-seport: L'applicazione Dell'articolo 17 Modello OCSE al Redditi Conseguiti Dagli E-gamer”, *Rivista Telematica di Diritto Tributario*, Maggio 2021 (disponível em: https://www.pwc.com/hu/en/kiadvanyok/assets/pdf/esport_en.pdf)

TENORE, Mario, “How The OECD Model Tax Convention Applies To Players' Income”, *Esports and Tax*, September 2020 (disponível em: <https://www.lawinsport.com/topics/item/esports-and-tax-how-the-oecd-model-tax-convention-applies-to-players-income>)

TENORE, Mario, “Image Rights, Sponsoring and Advertising Income” in MAISTO, Guglielmo, *Taxation of artists and sportspersons performing abroad*, Vol. 13, EC and International Tax Law Series, Amsterdam, IBFD, 2016, pp. 137-154

TETŁAK, Karolina, *Tax Treatment of Team Performances under Art. 17 of the OECD Model Convention*, *World Tax Journal*, October 2010, pp. 262-290

TETŁAK, Karolina, *Taxation of International Sportsmen*, IBFD Doctoral Series N° 30, julho de 2014

TOPETE, Alberto, “Analysis of the Case Law on the Scope of Article 17 of the OECD Model: Issues Resolved and Yet to Be Resolved”, *Bulletin for International Taxation*, Volume 71, N.º 3/4, February 2017, pp. 1-12

XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional*, 2ª edição atualizada, Almedina, 2020

YAZICIOGLU, Alara, “International Taxation Law in Sports Events”, London, *Routledge*, 2021

ZARÁND, Miklós; TÖRÖK, Gergely; RADOVICS, Kata; NÁDASY, Bernadett, “E-sport’s moving into the big leagues: a business study of the e-sport market in Hungary and the V4 countries”, *PwC*, 2018 (disponível em: https://www.pwc.com/hu/en/kiadvanyok/assets/pdf/esport_en.pdf)

LISTA JURISPRUDENCIAL

Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia de 26 de outubro de 2017, *The English Bridge Union Limited vs Commissioners for Her Majesty’s Revenue & Customs*, C-90/16