

A Tributação Internacional dos Direitos de Imagem dos Desportistas



UNIVERSIDADE
CATÓLICA
PORTUGUESA

Márcio Manuel Marchante Pedroso Timóteo

Aluno n.º 142719095

Escola de Lisboa

Tese de Mestrado – Direito Fiscal

Professor Orientador Bruno Silva

Lisboa, 28 abril de 2021

Agradecimentos

Ao meu Pai, por ser a rocha de Gibraltar e o amparo perpétuo

Em memória, à Minha Mãe, em todos os momentos vislumbro a Tua Alma

Ao meu Irmão, Tiago, que a vida te sorria e triunfes em tudo o que faças

Aos meus Avós, António, Felicidade, Manuel e Maria Virgínia, são dádivas do Divino

À memória dos meus Bisavós, as Vossas memórias são Ensinamentos Eternos

A Deus, que sempre me guie, pela Moral e pela Virtude!

Ao meu Professor orientador Bruno da Silva, e na sua pessoa a todos os professores que me permitiram ir para além da *Taprobana* científica e *Navegar*.

Palavras-chave:

Caso Geovanni

Conexão entre rendimentos e qualidade de desportista

Tributação de desportistas

Tributação de direitos de imagem

Tributação Internacional

Sociedades sedeadas em países com tributação claramente mais favorável

Valor patrimonial de direito de imagem

Lista de Siglas e Abreviaturas:

ADT - Acordo para evitar a dupla tributação

AT - Autoridade Tributária

BGH – Tribunal Justiça Federal da Alemanha

CAAD – Centro Arbitragem Administrativo

CGAA - Cláusula geral anti abuso – CGAA

CIRC - Código de Imposto Sobre os Rendimentos de pessoas Coletivas

CIRS - Código de Imposto Sobre os Rendimentos de pessoas Singulares

CMOCDE - Convenção Modelo da Organização Cooperação e Desenvolvimento Económico para evitar a dupla tributação

CRP – Constituição da República Portuguesa

IRC - Imposto sobre o rendimento de pessoas coletivas

IRS - Imposto sobre o rendimento de pessoas singulares

OCDE - Organização Cooperação e Desenvolvimento económico - OCDE

SAD - Sociedade Anónima Desportiva

TFUE - Tratado de Funcionamento da União Europeia

UE - União Europeia

Índice

Introdução	5
Direitos de imagem de um cidadão vs de um desportista.....	8
O direito de imagem individual como um direito pessoal patrimonial.....	8
A cessão do direito de imagem patrimonial pelo praticante desportivo	8
Enquadramento fiscal da Autoridade Tributária do rendimento pela cessão dos direitos de imagem	10
Qualificações administrativas e a busca pela arca do tesouro.	10
Qualificação da AT aos olhos da jurisprudência do CAAD.....	15
Convenção modelo OCDE e os rendimentos da cessão de direitos de imagem de desportistas	19
Planeamento fiscal da cessão de direitos de imagem	23
Entre o planeamento e o abuso	23
Aquisição de direitos de imagem perante sociedades localizadas em offshore.....	29
A cláusula anti abuso na CMOCDE – Artigo 17.º n.º 2.....	31
Conclusão	36
Bibliografia.....	39

Introdução

Este trabalho debruçar-se-á sobre o enquadramento fiscal dos direitos de imagem dos desportistas. Esta abordagem surge da necessidade de clarificar questões que têm sido alvo de equívocos, nomeadamente pelos órgãos responsáveis pela coleta deste tipo de rendimento, aquando da cedência destes direitos pelos desportistas.

Clarificamos desde já que o direito de imagem aqui abordado é o direito de imagem individual de cada desportista, ou seja, não o direito de imagem coletivo de uma equipa, que todos os atletas cedem à sua entidade desportiva empregadora por natureza da atividade desenvolvida.

Também o direito de imagem resultante da sua popularidade e natureza, com interesse público não é aqui abordado por ser um direito que não necessita de autorização para que haja uma comercialização e aproveitamento desse direito como nos diz o artigo 79º/2 do nosso código civil, pois esse direito é nomeadamente, no caso de desportistas, para eventos de interesse público e não para quando há um uso comercial da sua imagem por razões publicitárias, sem qualquer interesse público digno de tutela.

Sendo o direito de imagem um direito pessoal¹ de cada um de nós não pode, a profissão de cada desportista, levar a que a classificação do rendimento se altere, tendo por base a sua profissão, é esta a principal das razões que levaram à escolha do tema.

Cabe indagar também que mesmo que o atleta tenha essa projeção de imagem graças à sua profissão, não a atinge ao ir atuar numa dada sociedade desportiva, ou num momento esporádico, mas sim ao longo da sua vida, ou seja é uma construção intelectual prolongada no tempo e que só ele poderá dispor, não se confundindo com as prestações desportivo-laborais que ele prestará.

Ao nível da tributação internacional caberá analisar o tratamento específico que a nossa Autoridade Tributária dá aos rendimentos pagos por instituições aos desportistas que lhes prestam serviços desportivos e aos quais acabam por adquirir os seus direitos de imagem, que dado o seu referido mediatismo acabam por ganhar um valor comercial, será este valor comercial próprio e individualizável? Caberá aqui analisar a relação entre esse rendimento e a condição de desportista do cidadão que aliena os seus direitos de imagem.

¹ Vide: David de Oliveira Festas (2009) - Do conteúdo patrimonial do direito à imagem: Contributo para um estudo do seu aproveitamento Consentido e Inter vivos, Coimbra Editora, pp 53-55.

Pois não poderá um desportista apenas pela sua profissão ter uma limitação a um direito de personalidade? Antes desta questão cabe questionar se é racional ter um pressuposto de que por ser desportista é que tem direitos de imagem. Pois todos nós temos os nossos direitos de imagem logo qual a razão para quando a alienação destes é efetuada por um desportista se julgar apenas possível pela sua condição profissional?

Também de relevância prática surge este tema reforçado, dada a crescente mediatização de desportistas, nomeadamente de futebolistas, tenistas e basquetebolistas, em diferentes países com forte mediatismo e que acabam por alienar os seus direitos de imagem de variadas maneiras.

Sendo, dentro dos desportistas, no nosso país os futebolistas, os que maior exposição mediática atingem. Sendo essa mediatização reconhecida junto do público, mas também das mais variadas marcas que pretendem com a contratação dos serviços de publicidade destes agentes a promoção dos seus produtos. Contudo esta promoção acaba por ser realizada de forma bastante indireta.

No ciclo normal e analisando o ciclo da cedência de publicidade de um futebolista de topo a atuar no nosso país, a imagem é normalmente cedida por este a uma sociedade² que gerirá a sua imagem, detida por si, esta por sua vez poderá ceder a imagem diretamente ao clube para o qual irá atuar e o clube usará esse direito junto dos que pretendem usar a publicidade desse desportista. A relação que nos interessa para concretizar esta tributação do atleta é entre a cedência da sua imagem do atleta ao clube. Ora normalmente haverá uma ou duas sociedades entre este e a respetiva sociedade desportiva ou clube. Havendo relevância económica nessas sociedades porque razão esses rendimentos seriam enquadrados como proveitos profissionais do desportista enquanto praticante desportivo? Esta, que é a posição definida pela Autoridade Tributária reforça a necessidade de abordar este tema e tentar clarificá-lo.

Na primeira parte da presente tese debruçar-nos-emos sobre a análise da evolução do direito de imagem, nomeadamente da evolução de um direito meramente pessoal que, devido à evolução jurídica e comercial obteve um valor patrimonial, contudo e apesar de

² Refira-se aqui que outro tema que urge abordar na nossa ordem jurídica, mas por imperativo temático não abordaremos é a dedutibilidade dos gastos com a aquisição dos direitos de imagem dos desportistas, nomeadamente por parte das SAD/clubes, dada a constante dificuldade de dedução desses gastos pelos adquirentes

se poder autonomizar do seu conteúdo pessoal, ainda assim nunca se verifica uma verdadeira independência entre estas duas vertentes dos direitos de imagem.

Após esta análise verificaremos qual o verdadeiro conteúdo da cessão dos direitos de imagem e a sua possível relação com a condição de desportista pelo cedente desse seu direito.

Em seguida passaremos a estudar a classificação que a Autoridade Tributária tem feito dos rendimentos obtidos com a cessão de direitos de imagem, por parte de desportistas. Analisando nesse mesmo capítulo, qual tem sido a posição do CAAD sobre o enquadramento realizado pela Autoridade Tributária desses rendimentos, tentando obter uma resposta na jurisprudência, para a situação em apreço.

Na secção seguinte abordaremos a qualificação de rendimentos internacionais obtida por atletas, designadamente com a cessão dos seus direitos de imagem, à luz da Convenção Modelo da OCDE.

No capítulo do planeamento fiscal propomo-nos a explorar as possibilidades e limites do planeamento da cessão de direitos de imagem por desportistas. Assim como aferir da realização de transações que envolvam estruturas localizadas em territórios de baixa tributação e quais as possibilidades de esse planeamento gerar abuso e quais os limites para uma estrutura que ainda que não demonstre a sua estrutura económica possa não ser considerada abusiva, à lente da lei fiscal. Análise esta que não poderá deixar de abordar a qualificação que é realizada do artigo 17.º n.º 2 da CMOCDE, nomeadamente porque estamos perante cláusula anti abuso, que deverá ser interpretada e enquadrada com toda a acuidade possível, visto que uma utilização errónea da mesma poderá retirar todo o sentido jurídico a uma solução de último recurso, que visa evitar injustiças fiscais e planeamentos abusivos.

Direitos de imagem de um cidadão vs de um desportista

O direito de imagem individual como um direito pessoal patrimonial

A visão histórica dos direitos de imagem coloca esses direitos numa qualificação de um direito de personalidade. Sendo enquanto tal, um direito absoluto, exclusivo, essencial, imprescritível, pessoal, indisponível, irrenunciável e não patrimonial, dada a sua intangibilidade. Contudo nos anos 20 e 30 do século XX na Alemanha surgiram os primeiros casos de aproveitamento abusivo de direitos de imagem de terceiros. O caso Tull Harder³ em 1929 apesar de não reconhecer os direitos de imagem do jogador reconhece que a exploração da sua imagem não é reprovável, ora este reconhecimento ainda que não fosse pleno, foi á época importante, passando, assim a reconhecer-se a possibilidade de aproveitamento da imagem do desportista, ainda que não tenha sido conferida proteção a este direito dado o reconhecimento público do atleta e da sua imagem pessoal, veja-se que já nesta época uma tabaqueira usou a imagem deste futebolista alemão consagrado para promover os seus cigarros, demonstrando como a publicidade tem um efeito promotor em vendas de produtos.

A qualificação do direito de imagem como um “direito de exclusivo com valor patrimonial” foi declarado em 1956 no caso Paul Dahlke pelo BGH e apesar de este caso ser relacionado com um ator é por demais importante para qualquer cidadão, nomeadamente os desportistas, pois foi com este caso que se deu o início do reconhecimento do conteúdo patrimonial dos direitos de imagem.

No nosso ordenamento jurídico o reconhecimento do elemento patrimonial do direito de imagem tem-se desenvolvido no último meio século dado o surgimento de um mercado que explora comercialmente esse direito, conferindo-lhe esse valor comercial. Isto é, do desenvolvimento dos meios publicitários e da procura por este serviço por parte das grandes marcas e por outro pela crescente mediatização, nomeadamente de desportistas e de futebolistas em específico de futebolistas, que associam assim o seu sucesso, estilo de vida e carácter próprio aos produtos e serviços por si publicitados.

Na nossa lei a CRP indica-nos, no seu artigo 26º n.º 1 que o direito de imagem é um direito de personalidade. Expõe ainda o artigo 79º n.º 1 do Código Civil que não pode haver a reprodução de uma imagem ou retrato sem o consentimento do respetivo titular,

³ Vide: David de Oliveira Festas (2009) - Do conteúdo patrimonial do direito à imagem: Contributo para um estudo do seu aproveitamento Consentido e Inter vivos, Coimbra Editora, p. 114 e respetiva nota 361.

exceto no caso de manifesto interesse público, como excepciona o artigo 79º n.º 2 do Código Civil. Ora tudo o que seja aproveitamento comercial⁴ da imagem de um desportista, baseado na sua notoriedade e efeitos acoplados à sua imagem associada ao produto publicitado não parece revestir-se de qualquer interesse público, havendo assim necessidade do seu consentimento para que haja tal reprodução lícita dessas imagens no mercado, não existindo nesta publicidade ou uso económico dessa imagem um interesse público sendo, neste caso necessário o consentimento do retratado ou de quem tem os direitos sobre a imagem deste, como nos diz David de Oliveira Festas.

Analisando a lei do contrato desportivo⁵ diz-nos este diploma jurídico, no seu artigo 14º n.º 1 que o praticante desportivo mantém todos os seus direitos de imagem pessoais, exceto os direitos coletivos, como reitera o artigo 14º n.º 2, pois caso contrário seria inexecutável por exemplo a transmissão televisiva de um jogo de futebol.

Também o artigo 38º do contrato coletivo de trabalho celebrado entre a Liga Portuguesa de Futebol e o Sindicato dos Jogadores Profissionais de Futebol, reitera a permanência do direito de imagem individual do jogador, que poderá, o próprio jogador, ceder o seu direito, inclusivamente ao clube pelo qual actua, mas não cede esse direito ao celebrar um contrato desportivo, cedendo sim e apenas o direito de imagem coletivo da equipa, o que aliás é um direito da equipa em si e o jogador apenas o incorporará, nas suas actuações desportivas, pela natureza da sua prestação laboral, pois de outra forma não seria praticável a sua profissão em qualquer jogo de interesse mediático, sujeita a transmissões e radiofónicas e televisivas, entre outros tipos de difusão.

Assim a equipa/clube enquanto unidade colectiva tem o seu direito coletivo, após adquirir esse direito sobre todos os jogadores, contudo esse direito não colide com o direito individual de cada desportista, pois a representação coletiva que é o escopo do artigo 14º n.º 2 do contrato de trabalho de desportista não colide com o direito individual de imagem de cada desportista, mantendo-se assim a linha divisória entre os direitos de imagem coletivos e individuais de cada desportista.

⁴ Siga-se aqui o ensinamento de que não é qualquer valor comercial de um direito de imagem que preencherá o interesse público, pois esse interesse está reservado para o conteúdo pessoal do direito de imagem, como assinala David Oliveira Festas, Do conteúdo patrimonial do direito à imagem: Contributo para um estudo do seu aproveitamento Consentido e Inter vivos, p. 280 e ss.

⁵ Lei 54/2017.

Esta exposição demonstra-nos como um atleta não tem direitos de imagem por ser praticante desportivo contudo tem e terá sempre o seu direito de personalidade patrimonial individual de imagem e pela condição de atleta poderá é ter esse seu direito patrimonial como um direito valorizado em resultado de performances passadas, contudo ao negociar qualquer contrato publicitário está sim a negociar a sua imagem, enquanto cidadão com um direito que civilisticamente obteve, o seu conteúdo patrimonial, não havendo aqui qualquer direito desportivo mas puramente um direito pessoal, tal como consagrado na nossa constituição, no nosso código civil e na própria lei do contrato de trabalho desportivo.

A cessão do direito de imagem patrimonial pelo praticante desportivo

Chegando nós, na análise supra, à conclusão de que o praticante desportivo tem pela sua exposição mediática, conjugada com o seu perfil e valor que acrescenta aos produtos que publicita um direito de imagem pessoal com conteúdo patrimonial passa este desportista, enquanto cidadão a poder transmitir esse seu direito patrimonial e pessoal.

Desde que se assume o carácter patrimonial do direito de imagem passou a reconhecer-se a possibilidade de transmissão deste direito, ainda que a qualquer momento possa o transmitente originário do conteúdo patrimonial e que é o detentor do conteúdo pessoal deste direito revogar essa cessão com base no artigo 81º n.º 2 do Código Civil, dada a gravidade por si sofrida de um qualquer uso desse direito que possa causar danos à sua imagem, que poderão ser irreparáveis e que vão além de qualquer tutela do direito de imagem na vertente patrimonial, face ao exposto mantém, o atleta e qualquer outro cidadão, sempre o conteúdo pessoal do seu direito de imagem, ainda que sobre pena de indemnizar o adquirente do conteúdo patrimonial, caso resolva unilateralmente um contrato de cessão de direitos de imagem. Sendo esta livre revogação desta cedência a maior arma de defesa do detentor do seu direito de imagem que decide transmiti-lo e que acaba por também permitir que exista a transmissão deste direito, dado que sem esta livre revogabilidade pelo cedente originário do conteúdo patrimonial do direito de imagem, aquele que tem sempre o conteúdo pessoal desse direito ficaria refém do bom uso do conteúdo patrimonial desse direito pelo seu adquirente, ou por adquirentes posteriores desse conteúdo patrimonial, o que representaria uma situação altamente injusta e arriscada, pela repercussão no cidadão e na sua imagem, de qualquer uso menos apropriado do conteúdo patrimonial do direito de imagem cedido, que poderá ser realizado pelo seu adquirente ou por outrem, que o adquiriu posteriormente..

Com o desenvolvimento dos meios tecnológicos e do mercado publicitário não só se reforçou a publicidade baseada em desportistas cada vez mais promovidos pelos meios de comunicação social como estes passaram a constatar que esta é uma forma complementar de obterem um rendimento⁶ além do seu rendimento profissional. Rendimento este que atingiu o seu apogeu com figuras como David Beckham, Roger

⁶ Veja-se que no ano de 2017 Cristiano Ronaldo obteve 35 milhões de euros com a publicidade, num total de 82.6 milhões, como indica: <https://www.meiosepublicidade.pt/2017/06/contratos-publicitarios-cristiano-ronaldo-valem-35-milhoes/>, usando como exemplo o atleta com maior rendimento desse ano.

Federer ou Tiger Woods. Ainda que no caso de Woods e Federer, sendo estes atletas praticantes de desportos individuais não haja uma equipa pela qual estes actuam, no caso dos futebolistas estes praticam o seu desporto sobre dependência de uma equipa, isto levou a que estas equipas passassem, em muitos casos, também a adquirir os direitos de imagem individuais dos seus desportistas, isto porque além de assim os poderem associar às suas campanhas, poderiam ainda negociar melhores contratos publicitários com marcas e indústrias que veem nesses desportistas o promotor ideal do seu produto, com toda a assimilação entre o produto e o desportista que o grande público assume após o anúncio publicitário.

Assim, é usual que no mesmo contrato em que o clube adquire os direitos desportivos do atleta adquira também o conteúdo patrimonial dos seus direitos de imagem. Veja-se que muitas vezes esta imagem poderá ser até mais valiosa que a performance desportiva ou estar esta imagem em ascendência quando a performance já se encontra em decadência, dada a curta carreira de um desportista, o que fará com que o valor pago pelo clube pela obtenção dos direitos de imagem ultrapasse o valor pago pelo mesmo clube pela atuação desportiva do atleta. Além de que esta aquisição dos direitos de imagem do desportista pelo clube ou pela respetiva SAD, no caso dos clubes que jogam nos nossos campeonatos profissionais em Portugal, é uma forma de evitar a concorrência publicitária dentro do próprio clube, pois inúmeros são os casos de desportistas que são patrocinados por marcas rivais do próprio clube e adquirindo o clube os direitos de imagem do desportista evita-se assim tal concorrência publicitária. Concorrência essa que no limite poderá levar um atleta a envergar uma camisola de uma marca, por ser a camisola de competição oficial do clube, direito que está dentro dos direitos coletivos que o clube tem obrigatoriamente de adquirir com a aquisição do desportista e umas chuteiras ou fato de treino de outra marca rival, neste caso desde que não inserido em eventos do clube sobre pena de estar a violar as obrigações publicitárias coletivas assumidas pelo clube.

Outra forma de maximizar os direitos patrimoniais de imagem de um desportista é a cessão destes direitos a uma sociedade promotora destes, que fique incumbida de fazer a gestão da imagem do desportista, sociedade esta que poderá situar-se onde melhor lhe aprouver desde que se verifique a sua suficiência económica, o que no caso de uma sociedade que gere direitos de imagem não parece exigir grandes requisitos materiais. Este tipo de sociedade desde que demonstre que faz uma gestão aperfeiçoada e

profissionalizada da imagem do desportista tem toda a suficiência e não necessita de outro negócio acessório para justificar a sua existência.

Reitere-se que para que haja esta cessão de forma lícita é sempre necessário o consentimento do atleta, que deve ser explícito, ainda que possa ser expresso ou tácito, não estando sujeito a forma escrita⁷ e podendo ser inserido num contrato oneroso ou gratuito.

Vemos assim que esta cessão patrimonial do direito de imagem pelo desportista pode servir para evitar concorrência com o seu próprio clube, maximizar os ganhos desse atleta relativos à sua imagem individual ou para o clube organizar uma campanha publicitária em que insere determinado atleta com enfoque mediático, sem inserir toda a sua equipa, não usando para o efeito o direito de imagem coletivo que o clube dispõe ao adquirir os direitos desportivos do atleta, mas o direito de imagem privado desse determinado desportista.

⁷ Seguindo a regra geral da liberdade de forma, presente no artigo 219º do Código Civil.

Enquadramento fiscal da Autoridade Tributária do rendimento pela cessão dos direitos de imagem

Qualificações administrativas e a busca pela arca do tesouro.

Sendo o tema que abordamos controvertido e que facilmente leva a grande litigiosidade a Autoridade Tributária em 2011 emitiu uma circular que visou interpretar e clarificar a qualificação dos rendimentos obtidos pelos desportistas com a cessão do conteúdo patrimonial dos seus direitos de imagem.

A circular n.º 17/2011 veio assim tentar clarificar a posição da Autoridade Tributária⁸, para a qual os rendimentos obtidos com a cessão dos direitos de imagem pelos atletas à sua equipa, no caso dos desportos coletivos, seriam qualificados como rendimentos provenientes do seu trabalho e integrados na categoria A para efeitos de IRS. Ou seja, há aqui a afirmação pela AT de que o rendimento obtido com a cessão do valor patrimonial da sua imagem pelo atleta à sua entidade empregadora é acessório da sua prestação laboral, que será a prática desportiva, envolvida necessariamente numa equipa, dado se tratar de um desporto coletivo⁹, como assume na circular a administração fiscal.

Já no caso dos rendimentos obtidos por uma cessão do mesmo direito a uma entidade diferente daquela à qual o jogador se encontra vinculado profissionalmente a AT considera que o rendimento obtido com essa cessão se enquadra como um rendimento de capitais, nos termos da categoria E do código de IRS.

No caso da aquisição destes mesmos direitos ser efetuada pelo clube que vai celebrar contrato desportivo com o atleta não ser junto deste desportista mas com uma entidade não residente diz-nos a AT que há nesse caso uma conexão entre esse pagamento e o nosso território com base no artigo 4º n.º 3 alínea d) do código de IRC, por haver um pagamento derivado de uma prestação desportiva. Rendimento esse que será sujeito a uma taxa de retenção na fonte de 25%, nos termos do artigo 87º n.º 4 do CIRC e 95º n.º 4. Disse-nos ainda, a Autoridade Tributária, que não há lugar há eliminação de dupla tributação nos termos do artigo 98º n.º 1 do CIRC, visto que, como estamos perante

⁸ Não esqueçamos que apesar de apenas ter valor jurídico obrigatório a nível interno as circulares são um valioso instrumento interpretativo, nomeadamente por revelarem a visão jurídica da administração face a assuntos tipicamente controvertidos.

⁹ Veja-se que a circular está estruturalmente pensada para os desportos coletivos, referindo-se inclusive aos direitos de imagem coletivos, que são obrigatoriamente adquiridos pelo Clube/SAD na celebração do contrato de trabalho desportivo.

rendimentos pagos a uma sociedade rent a star company não haverá lugar à eliminação de dupla tributação¹⁰, como nos refere o artigo 17º n.º 2 da CMOCDE.

Esta leitura só é possível partindo do pressuposto que todos estes rendimentos quer sejam obtidos pelo atleta residente, através de uma sociedade não residente ou pagos pela equipa que adquire tais direitos a uma sociedade também ela não residente são estritamente relacionados com a atividade desportiva, dado que estamos aqui perante o enquadramento e aplicação do regime jurídico aplicado aos rendimentos de artistas e desportistas, tanto a nível nacional como internacional.

Qualificação da AT aos olhos da jurisprudência do CAAD.

Com esta interpretação relativa aos rendimentos obtidos por desportistas pela sua alienação dos direitos patrimoniais de imagem fácil é de entender que liquidações adicionais e correções tributárias facilmente passaram a multiplicar-se, dada a enorme abrangência que para a administração fiscal os rendimentos de desportistas passaram a revestir, nomeadamente no que respeita a alienação de direitos de imagem destes mesmos desportistas.

No processo n.º 108/2015-T¹¹ do CAAD disse-nos, a Autoridade Tributária, nas suas alegações, que os rendimentos provenientes de contratos de direitos patrimoniais de imagem são acessórios do contrato de trabalho desportivo quando a SAD adquire esses direitos a uma sociedade que por sua vez adquiriu esse direito ao desportista, dado até que os contratos tanto de relação laboral desportiva como o contrato de cessão de direitos de imagem tinham a mesma duração temporal. Nomeadamente porque tal aquisição estava implícita no artigo 10º da lei n.º 28/98. Tal afirmação parece ter na sua base um equívoco, na interpretação da lei, pois o que esta nos dizia e nos diz agora, de forma mais explícita a lei n.º 54/2017¹² no seu artigo 14º é que o atleta mantém o seu direito à imagem individual e o clube adquire sim o direito de imagem coletivo. Ainda que este direito coletivo incorpore o direito de imagem do atleta, apenas o incorpora quando este estiver associado à globalidade da equipa numa dada emissão televisiva ou publicidade promovida por toda a equipa. Não há aqui uma equiparação da equipa ao atleta, aliás isso

¹⁰ Considerando-se que os rendimentos são obtidos pelo desportista e que a sociedade é um mero veículo que visa a redução de encargos tributários, presunção essa que se utiliza para sociedades que recebem os ordenados dos atletas, pelas suas prestações desportivas.

¹¹ Vide: https://caad.org.pt/tributario/decisoas/decisao.php?listPageSize=100&listOrder=Sorter_processo&listDir=ASC&id=1325, processo CAAD de 16 setembro de 2015.

¹² Lei 54/2017 revogou a lei 28/98, procedendo-se assim à atualização da lei sobre o contrato desportivo.

é salvaguardado pelo nº 1 tanto do artigo 10º da lei 28/98, como do artigo 14º n.º 1 da redação atual da lei que regula o contrato desportivo. Logo esta conjugação de fatores pela administração fiscal parece não ser a mais feliz na medida em que parte de uma confusão terminológica e usa-a para justificar a questão material no que respeita à liquidação adicional.

Ao apreciar esta questão o tribunal referiu que a diferenciação entre direitos de imagem e direitos desportivos está mais do que verificada e além do mais as sociedades sedeadas na Holanda e na Irlanda, ambas cedentes de direitos de imagem junto da SAD limitaram-se a celebrar esses contratos, ou seja não houve qualquer interligação com os contratos desportivos que foram negociados e celebrados pelos atletas. O CAAD reiterou assim que não há qualquer acessoriedade entre os contratos desportivos e os contratos de direitos de imagem, dado que o valor publicitário da imagem de um desportista não é uma prestação desportiva, nem está interligado com esta prestação. É também de relevar a afirmação do tribunal de que quando o futebolista cede o seu direito de imagem esgota aí a sua relação comercial sobre estes direitos e a sociedade que posteriormente os cede apenas está a cumprir o seu objeto social e a tentar lucrar com o seu investimento, sem qualquer prestação desportiva associada. Pois o que a sociedade adquire é um direito patrimonial de imagem, isto porque houve uma construção mediática dessa imagem e é esse o objeto da aquisição e não pode posteriormente haver uma cessão acessória a direitos desportivos, quando apenas se adquiriu direitos de imagem.

Veja-se que um entendimento contrário ao do tribunal seria para os desportistas um tratamento demasiado persecutório, até em comparação com outros profissionais que alienam os seus direitos de imagem, sem que se estabeleça qualquer relação com a profissão destas personalidades, que apenas por verem a sua imagem valorizada pelo público e adquirirem influência junto da sociedade não poderiam agora estar sujeitas a que o rendimento que obtém por essa construção prolongada no tempo fosse atribuído a uma prestação laboral que nada tem que ver com a publicitação comercial da sua imagem. Uma visão de tributação acessória quando qualquer publicidade, não inserida num espetáculo desportivo fosse atribuída a um rendimento desportivo seria até reveladora de um espírito de tributação diferenciada como nos diz Patrícia Anjos Azevedo¹³, citando Dick Molenaar, demonstrando uma “eterna desconfiança sobre estes profissionais, apenas

¹³ Cadernos de Direito Atual Nº 6 (2017), pp. 31-65: A dupla tributação internacional: questões levantadas e métodos para a evitar. pp. 58-59.

por desenvolverem atividades que tipicamente têm uma duração contratual menor e uma maior itinerância geográfica, em comparação com o típico trabalhador que poderia até à pouco tempo passar toda uma vida no mesmo país com o mesmo contrato, ainda que este seja um paradigma cada vez a cair em maior desuso, o que não faz contudo que haja uma reclassificação dos proveitos obtidos por esses trabalhadores com direitos de imagem nem uma associação desses rendimentos com as suas profissões.

No processo nº 523/2018-T¹⁴ do CAAD voltou a ser analisada a inter-relação entre a aquisição dos direitos desportivos de um futebolista e os direitos de imagem individuais do mesmo jogador. Como ponto prévio o tribunal arbitral reitera que apenas haverá tributação sobre rendimentos de desportistas por haver incidência objetiva nos termos do artigo 4º n.º 3 alínea d) do CIRC, pois caso contrário sem incidência não há permissão legal para Portugal tributar e não havendo tributação no estado da fonte não haverá dupla tributação, não havendo assim necessidade de eliminar a dupla tributação, não se aplicando a convenção entre Portugal e Brasil para a eliminação de dupla tributação, fazemos esta chamada de atenção para reiterar a importância da classificação destes rendimentos, pois apenas seguindo o entendimento de que estes são rendimentos conexos¹⁵ com a prestação desportiva será possível Portugal tributar, tal como mais uma vez, vem neste caso, a administração fiscal requerer, através de uma liquidação adicional. Novamente, reiterou o tribunal que a aquisição dos direitos de imagem junto de uma sociedade que por sua vez os tinha adquirido, no passado, ao futebolista não está conexonada com a prática desportiva, derivando antes dos direitos de personalidade que o desportista anteriormente já tinha cedido a esta sociedade. Não havendo qualquer conexão, mas sim um interesse empresarial da SAD em adquirir esses direitos junto da sociedade para promoção positiva e negativa. A promoção positiva visará tanto a publicitação de produtos do clube/SAD como a cessão dos direitos de imagem junto de marcas e indústrias que queiram usar a imagem do desportista de forma a chegar ao grande público com os seus produtos e juntar ao seu marketing e publicidade a imagem de uma personalidade com fama e que granjeia a simpatia do público, constituindo este público, os seus consumidores alvo. Já a promoção negativa visa evitar que esses direitos sejam adquiridos, por exemplo por marcas ou indústrias rivais daquelas que patrocinam essa SAD, evitando assim que rivais publicitários dos patrocinadores dessa equipa

¹⁴Vide: https://caad.org.pt/tributario/decisoes/decisao.php?listPageSize=100&listOrder=Sorter_data&listDir=ASC&listPage=41&id=4233.

¹⁵ Vide supra página 13 e seguintes.

obtenham a mesma vantagem com a imagem do futebolista que obtém a equipa com os direitos coletivos. Pois no limite, caso não houvesse essa aquisição comercial, poderia o jogador enquanto parte integrante da imagem coletiva estar associado a uma marca que patrocine a equipa. E o mesmo jogador, dada a transmissão dos seus direitos de imagem estar associado a uma marca rival da que patrocina essa equipa, sendo até preferível, para que tal não ocorra, a opção comercial da equipa de adquirir também os direitos de imagem individuais, seja a aquisição efetuada ao jogador diretamente ou a aquisição desses direitos a uma sociedade à qual o jogador alienou anteriormente esses seus direitos.

Relativamente à classificação dos rendimentos obtidos pelo desportista com a alienação a uma sociedade como rendimentos de capitais parece-nos que cabe revisitar a ratio desse tipo de rendimentos, sendo esses rendimentos tipicamente de frutos relacionados com capital. Ora onde se encontra o capital neste caso? Não poderemos sobre ameaça à dignidade da pessoa humana assemelhar a imagem do desportista ao capital, logo esta relação apenas parece ter sido estabelecida entre rendimentos de capitais e cessão de direitos de imagem tendo por base uma qualificação que não foi a mais feliz, por parte da AT, dado até que este rendimento é, como nos diz a AT na circular n.º 17/2011, obtido por um desportista residente que já será tributado através do worldwide income no nosso território, apenas não estando sujeito à taxa liberatória de 28% nos termos do artigo 71º n.º 1 alínea a) do CIRS, taxa essa que visa facilitar o pagamento por entidades financeiras de rendimentos financeiros provenientes da aplicação de capital, numa lógica que nada tem que ver com os ganhos provenientes da cessão de direitos de imagem.

Em resumo, o CAAD nas suas decisões tem explanado que os rendimentos provenientes da alienação de direitos de imagem de desportistas não tem uma conexão e acessoriedade com a sua profissão, sendo apenas uma opção de limitação a um direito de personalidade, tal como permitido pelo nosso ordenamento jurídico e que resulta da natural relevância que a exposição mediática conjugada com o desenvolvimento da imagem desse cidadão atinge, com o necessário valor que esta passa a ter tanto para cedente como para adquirente. Sendo a visão da AT uma visão de conexão excessiva entre uma profissão específica (desportista) e a obtenção de rendimentos de cariz publicitário que não decorrem de um evento desportivo. E também o rendimento da cessão de direitos de imagem de desportistas residentes em Portugal a uma entidade que não o clube/SAD não se enquadra na qualificação efetuada pela AT de rendimento de capital.

Convenção modelo OCDE e os rendimentos da cessão de direitos de imagem de desportistas

Sempre que a cessão de direitos de imagem de desportistas leve a transações financeiras internacionais, isto é, quando a cessão é feita para uma entidade num país que não o país onde o desportista atua ressurgem a questão da qualificação ou não deste rendimento associado a um rendimento desportivo, iremos assim tentar delinear o limite de um rendimento conectado com a prática desportiva desenvolvida em termos profissionais.

Expõe o artigo 17º n.º 1 da CMOCDE que os rendimentos de um desportista podem ser tributados no estado da fonte. Ora dada esta permissão de tributação associada ao worldwide income praticado no estado da residência estamos perante uma competência cumulativa ilimitada de tributação sobre os rendimentos atribuídos a desportistas, desde que provenientes dessa atividade, como reitera o artigo.

Ainda que haja sempre o direito à eliminação da dupla tributação através do método do crédito, presente no artigo 23º-B da convenção esta competência tributária é de facto alargada tanto para estado da residência como para estado da fonte, havendo assim a necessidade de realizar uma delimitação clara e concisa do objeto destes rendimentos.

Para entendermos quais os rendimentos provenientes de direitos de imagem que devem ser inseridos no conceito de rendimento obtidos por desportistas, provenientes das atividades exercidas nessa qualidade, temos de analisar os comentários da OCDE, no que à interpretação deste artigo respeitam.

No caso da publicidade e direitos de imagem em específico vemos no ponto 9 aos comentários do artigo 17º, logo na parte inicial deste parágrafo¹⁶ que sempre que não haja uma relação estreita entre os rendimentos e a prestação desportiva aplica-se outro artigo, não sendo este um rendimento enquadrável no artigo 17º. Aplicando-se ou o artigo 7º ou o artigo 15º¹⁷, no caso de remuneração por direitos de imagem, dado que como nos diz o ponto 9 na parte final do parágrafo inicial os direitos de publicidade não constituem royalties aos olhos da OCDE.

¹⁶ Consultada a tradução da CMOCDE de junho de 2015, traduzida pela Autoridade Tributária e Aduaneira, p. 469.

¹⁷ Veja-se aqui que a classificação entre o artigo 7º ou o artigo 15º dependerá de esta remuneração provir ou não de um rendimento distribuído a trabalhador assalariado, para a aplicação do artigo 15º.

Cabe, assim, verificar quando há uma conexão estreita entre esse valor recebido por publicidade ou patrocínio e um evento desportivo. Diz-nos o mesmo ponto que essa conexão se verifica quanto ao momento ou à natureza da remuneração, ou seja, quando o pagamento do patrocínio seja originado pela participação do desportista num evento desportivo, ou seja, uma remuneração de um patrocínio que é obtido em virtude direta da participação do atleta nesse evento. Analisando os exemplos de situações de conexão com o rendimento desportivo presentes no ponto 9.1 dos comentários, da Convenção Modelo da OCDE, vemos que poderá haver publicidade promovida pelo artista que está associada a um evento desportivo, a uma digressão efetuada pela sua equipa ou à participação numa promoção do próprio espetáculo desportivo em que a sua equipa irá participar e nesses casos estamos perante um rendimento obtido por um desportista nessa qualidade, havendo um rendimento enquadrável no artigo 17º n.º 1. Contudo, fora destas situações, o mesmo não se parece verificar por se quebrar onexo entre o rendimento obtido com base na imagem desta pessoa e a sua performance desportiva. No ponto 9.5 dos comentários é novamente abordada a questão da remuneração pelos direitos de imagem¹⁸ de desportistas e é expressamente referido que, de um modo geral, esses pagamentos não são abrangidos pelo disposto no artigo 17º, exceção feita às situações de conexão estreita entre a ação promocional em que são usados os direitos de imagem e a qualidade de desportista, relação essa que tal como se tentou explicar acima apenas existe quando essa promoção é de um evento desportivo ou por exemplo de uma reportagem televisiva, remunerada, sobre algum evento em que o atleta irá participar e por essa razão se encontra nessa reportagem, sem um relevo superior da sua imagem individual, desligada do evento desportivo.

É da mais elementar importância tentar abordar de forma mais aprofundada possível o estabelecimento da conexão do rendimento com a qualidade de desportista.

¹⁸ Ainda que os direitos televisivos não sejam o objeto da nossa análise cabe aqui mencionar o ponto 9.4 dos comentários da OCDE ao artigo 17º, isto porque na medida em que se saliente nesse comentário que se houver um pagamento da entidade que detém os direitos televisivos aos desportistas, seja diretamente ou através da equipa destes, indiretamente, há aqui só e apenas, nesta situação, um rendimento de desportista dada a estreita conexão entre este pagamento pela emissão televisiva e a atividade desportiva. Dado a emissão apenas acontecer porque há a prestação desportiva pensamos ser esta a nota mais relevante que tiramos deste parágrafo para a nossa temática. Pois ainda que tipicamente quando falamos de equipas os direitos de imagem coletivos estão na posse da equipa o mesmo poderá não acontecer no caso de desportos individuais, com o golfe ou o ténis e é nestes casos que se extrai um nexo entre a transmissão e o evento desportivo que deverá servir de guia para a relação entre o rendimento de direitos de imagem e um evento desportivo.

Seguindo a esteira do Professor Axel Cordewener¹⁹ cabe aqui analisar a relação tributária que se estabelece quando os desportistas desenvolvem atividades pessoais, ainda que estas lhes permitam auferir rendimento.

Como nos ensina pela sua pena o Professor, este rendimento será classificado como rendimento desportivo, enquadrável como rendimento tributado à luz do artigo 17.º n.º1 da CMOCDE, caso esse rendimento preencha dois requisitos, sendo um o requisito subjectivo e o outro o requisito objectivo.

No respeitante ao critério subjectivo basta que esse rendimento seja atribuído a um contribuinte que obtenha rendimentos enquadráveis no artigo 17.º n.º1 da CMOCDE, isto é que esses rendimentos sejam pagos a um desportista, para efeitos fiscais.

Sendo que a esse critério terá obrigatoriamente de adicionar-se o segundo critério, isto é esse rendimento além de ser atribuído a um desportista terá de ser atribuído ao desportista pela realização de uma actividade remunerada desempenhada pelo desportista, desde que no uso das capacidades desportivas que utiliza na sua vida profissional, ou no desempenho de uma actividade que apenas existe pelo desempenho stricto dessa sua actividade naquele momento.

Assim sendo, além das actividades profissionais de um atleta, para que a sua actividade, por exemplo de promoção ou de uso da sua imagem seja enquadrável como rendimento obtido na qualidade de desportista, esse rendimento terá de ser atribuído por uma promoção de um evento em que o atleta irá, ou poderá actuar profissionalmente nessa sua qualidade, não se bastando com um evento desportivo, sem que exista a ligação entre a profissão desportiva, o evento ou promoção e a sua presença nesse concreto evento ou promoção apenas por desempenhar a sua profissão, sendo esse o critério para estar nesse evento ou usar a sua imagem nessa promoção.

Esta qualificação encontra respaldo nos comentários ao artigo 17.º n.º1 da CMOCDE, como nos diz o ponto 9.5 na sua parte final, pois nesse caso não há em substância uma remuneração pela cessão de direitos de imagem, mas antes uma remuneração desportiva

¹⁹ Cordewener, Alex, Tax Treaty Issues Related to Qualifications, Allocation and Apportionment of Income Derived by Entertainers and Sportspersons – In Taxation of Entertainers and Sportspersons Performing Abroad – EC and International Tax Law Series – Volume 13, Guglielmo Maisto, Series Editor, June/July 2016.

simulada²⁰, simulação essa que deve de ser ignorada pelo direito, passando os rendimentos a qualificar como rendimentos desportivos do atleta.

Em suma para que haja uma conexão entre o rendimento obtido pela cessão dos direitos de imagem do desportista e o artigo 17º n.º 1 da CMOCDE é necessário que esse patrocínio ou uso publicitário esteja diretamente relacionado com uma prestação desportiva do atleta.

Face ao exposto, caso a promoção não se realize em conexão com nenhum evento desportivo, no qual o atleta seja participante, na qualidade de desportista profissional, não haverá qualquer conexão, desse rendimento com a sua qualidade de desportista, tal como nos diz o ponto 9 dos comentários ao artigo 17º da CMOCDE, no seu parágrafo 9.5, havendo uma integração destes rendimentos no artigo 15º ou 7º, caso provenha ou não, tal rendimento, de uma remuneração assalariada ao cedente dos direitos de imagem.

²⁰ Vide supra, Limites ao planeamento fiscal da remuneração por direitos de imagem de desportistas.

Planeamento fiscal da cessão de direitos de imagem

Entre o planeamento e o abuso

Em determinadas situações de planeamento de cessão de direitos de imagem têm sido encontradas situações de abuso, dada a falta de business purpose da operação, para que tal não seja uma regra mas uma exceção iremos analisar casos analisados por diferentes tribunais que poderão servir de fio condutor sobre como uma cessão de direitos de imagem não deve ser realizada, sobre pena de sobre a aparência de uma cedência de direitos de imagem termos apenas uma remuneração salarial pela prestação desportiva na substância, remuneração essa que será enquadrada no artigo 17º n.º 1 da CMOCD, originando uma competência cumulativa ilimitada sobre esses rendimentos entre estado da fonte e estado da residência.

Caso David Platt e Dennis Bergkamp²¹

No ano de 2000 surgiu no Reino Unido a primeira decisão mediática sobre tributação de direitos de imagem. O caso envolveu os desportistas Dennis Bergkamp e David Platt, há época jogadores do *Arsenal Football Club*. Estes jogadores tinham vindo ambos do campeonato italiano para a *Premier League* em 1995 e obtinham os dois rendimentos dos seus direitos de imagem, do clube que detinha os seus direitos laborais desportivos. Com estes contratos de cessão de direitos de imagem o clube pagava um valor aos desportistas, realizando o pagamento a sociedades detidas por estes e não diretamente aos desportistas, pela promoção que realizavam com a sua imagem para o clube.

As autoridades tributárias inglesas, alegaram, à época, que estes pagamentos eram parte integrante dos rendimentos desportivos que ambos os desportistas profissionais obtinham, o que levaria a uma tributação mais elevada destes rendimentos, no mesmo molde dos rendimentos pagos pelo clube diretamente aos atletas pela sua atividade desportiva.

Contudo veio o tribunal reconhecer dois marcos cruciais, na demarcação entre rendimentos desportivos e outros, nomeadamente de direitos de imagem de desportistas:

- Estes rendimentos tinham um valor independente em si mesmo, ou seja, tinham um business purpose; e

²¹ Processo: Sports Club v HM Inspector of Taxes 200 STTC (SCD) 943)

- Esses pagamentos não constituíam um pagamento dissimulado de ordenados pela prática desportiva.

Assim se reconheceu que os rendimentos de cessão de direitos de imagem quando constituíssem um valor intrínseco em si mesmo não estavam sujeitos a nenhuma conexão com os rendimentos obtidos pelos desportistas nessa sua prática profissional. Este reconhecimento permitiu verificar que existe um valor na popularidade ou poder publicitário de um cidadão, apesar de ele ser desportista, tendo isso um valor em si mesmo, constituindo um direito de imagem com valor comercial, independentemente de esse cidadão ser um desportista profissional, com as necessárias consequências em termos de enquadramento tributário.

Processo n.º 597/2017-T – CAAD

Neste caso uma sociedade desportiva portuguesa adquiriu direitos de imagem de vários jogadores de futebol profissional aos quais adquiriu os seus direitos laborais desportivos, sendo que a aquisição dos direitos de imagem ocorreu perante entidades terceiras sediadas no estrangeiro, em diferentes países e não perante o atleta diretamente.

Nesta decisão o CAAD mencionou que na classificação do rendimento pago a título de cessão de direitos de imagem, às sociedades terceiras, para que esse rendimento não seja tributado como rendimento profissional do atleta tem de existir:

- A circunstância de aquisição desses direitos de imagem individuais de cada jogador não visar a promoção da própria SAD/Clube; e
- A contraprestação pela aquisição do direito de exploração dessa imagem corresponder a um valor que seja enquadrável e correspondente no valor da notoriedade e prestígio do atleta, enquanto cidadão com popularidade, pelo menos, possível de ser explorada pela SAD/Clube no momento em que ocorreu a aquisição desse direito.

Assim sendo, dado que não existiu uma ligação direta entre o montante pago por essa aquisição dos direitos de imagem e as performances desportivas do atleta na SAD/Clube onde veio a atuar a tributação deste rendimento como rendimento de desportista à luz do artigo 17.º n.º 2 da CMOCDE não foi admitida pelo CAAD.

Mencionado este tribunal um critério de conexão entre o pagamento e a prestação desportiva, para que exista tributação deste rendimento à luz do artigo 17.º n.º 2 da CMOCDL.

Daqui resulta claramente que não há um automatismo entre a celebração do contrato profissional entre a SAD/Clube e o atleta. Ficando também exposto que para que exista tributação desse rendimento enquanto rendimento desportivo terá de ser demonstrado casuisticamente que existe essa conexão, o que constituirá um ónus da AT, sempre que pretender aplicar este enquadramento fiscal a rendimentos provenientes da cessão de direitos de imagem de desportistas.

Caso Geovanni

O clube de futebol *Hull City*, um pequeno clube do nordeste de Inglaterra adquiriu os direitos desportivos do jogador brasileiro Geovanni ao ascender à Premier League, em 2008. Após esta aquisição, de direitos desportivos e laborais, o clube decidiu adquirir os direitos de imagem individuais deste futebolista, tendo em vista a promoção potenciada por estes direitos do seu clube, direitos estes que pertenciam a uma sociedade residente num país com um regime fiscal claramente mais favorável, sociedade que era propriedade do próprio jogador, aquisição esta que os serviços tributários britânicos vieram a desconsiderar, atribuindo diretamente a Geovanni²², como rendimento desportivo deste atleta os valores obtidos pela sociedade com a cessão dos direitos de imagem.

Na análise à substância desta cessão de direitos de imagem veio o tribunal inglês dizer-nos que numa cessão deste género temos de ter em análise os seguintes factos:

- O primeiro versou sobre a validade dos direitos de imagem em si e aqui o tribunal disse que não é necessário existir uma exposição mundial para que hajam direitos de imagem, desde que haja algum reconhecimento público, tendo em vista a exposição mediática a que esse indivíduo está ou já esteve exposto nas ligas em que joga ou jogou e neste caso estando o jogador na liga mais famosa do mundo pensamos que a exposição mediática em si deste futebolista, sendo a estrela de um clube desta liga se verifica.

- Outro pressuposto para que esta aquisição de direitos de imagem preencha os requisitos da substância económica era se o clube em causa tinha capacidade de explorar ou rentabilizar os direitos de imagem que adquiriu com a cessão efetuada pela sociedade? O

²² Processo: *Hull City AFC Ltd v Revenue and Customs Commissioners* [2019] UKFTT 227.

tribunal chegou à conclusão de que não, pois este clube apenas tinha dois patrocinadores locais, não tendo o clube a experiência, os recursos e o know-how necessário para ter um interesse económico atendível nesta transação, seja explorando diretamente a imagem o Geovanni seja pela cedência para contratos publicitários.

- Disse-nos ainda o tribunal que as negociações entre o valor de remuneração pelos direitos de imagem e as negociações salariais devem ser sempre negociações separadas, ou seja não deve de existir uma relação direta entre o valor de remuneração pelas prestações desportivas e o valor a despendido pelo clube na aquisição dos direitos de imagem, havendo nesses casos uma relação direta entre as duas remunerações, que nos transporta para um nexos do contrato de direitos de imagem com o contrato desportivo, levando a que este rendimento por direitos de imagem seja atribuível à execução de uma prestação desportiva pelo atleta, nessa sua qualidade. No caso a retribuição pela cedência de direitos de imagem era de exactamente 25% face à remuneração que o futebolista obteve pela sua prestação desportiva junto do clube, ainda que não existissem evidências de que tenha existido uma relação direta entre ambas as remunerações é este valor um forte indício de como isso se poderá ter verificado.

- Ainda que, como já vimos, o clube não tivesse os instrumentos necessários para rentabilizar estes direitos de imagem podia o clube ter tentado junto de um mandatário ou de uma entidade especializada promover indiretamente a rentabilização destes direitos, que o próprio tribunal assumiu que tinham valor comercial. Contudo isso não só não foi tentado, como no próprio clube ninguém olhou para os direitos de imagem do jogador tendo em vista a sua promoção e rentabilização.

Tendo em atenção os vários aspetos de falta de promoção da imagem pelo clube e até de ausência de meios para que tal imagem fosse promovida pelo clube o tribunal decidiu que estes montantes pagos à entidade que detinha os direitos de imagem do desportista pelo clube constituíam uma remuneração conexas com a sua qualidade de desportista. Levando esta decisão a que fossem estes pagamentos encarados como um pagamento ao desportista, conexionado com essa sua actividade, condenando o clube a realizar o pagamento dos valores que devia ter retido na fonte antes de efetuar este pagamento, tendo por base os impostos aplicados sobre o rendimento do trabalho.

O tribunal demonstrou-nos assim que, no apuramento da substância económica de uma cessão de direitos de imagem devem de ser tidos em conta os factos e as circunstâncias

envolventes relevantes que, no caso, nos levou à conclusão de que não houve um interesse económico relevante nesta transação, que também não tinha substância suficiente para valer por si, sem ser como pagamento associado às prestações desportivas do Geovanni.

No seu artigo²³ de análise a este acórdão Ian Blackshaw diz-nos que como lições sobre este acórdão devemos retirar que estas operações de cessão de direitos de imagem devem de ser estruturadas de forma a que tenham substância económica. Para que exista tal substância nestas transações devemos de olhar aos factos que o tribunal que decidiu o caso Geovanni olhou.

Em conclusão, para que exista substância económica é necessário que:

- Exista um interesse comercial pelo adquirente dos direitos de imagem, que podendo ou não ser alcançado na sua plenitude deve pelos menos de ser potencialmente existente.
- O futebolista seja minimamente mediático, dado que sem esse mediatismo não se justifica o valor comercial dos seus direitos de imagem, exceto se se demonstrar que há uma potencialidade futura de esse jogador se tornar numa personalidade de relevo, o que não só é mais difícil como envolverá um juízo de prognose de complexa demonstração.
- O clube prove que, após ter esses direitos que eram comercialmente atendíveis de um jogador mediático os tentou rentabilizar. Pode nem haver de facto essa rentabilização, mas o clube tem de demonstrar que pelo menos tentou obter ganhos com a aquisição desses direitos, seja através da exploração directa seja pela cessão desses direitos de exploração.
- Por último o pagamento quando efetuado a uma entidade terceira que detém os direitos de imagem do desportista não deve estar conexas com a remuneração obtida pelo atleta na sua profissão diária, sobre pena de que se firme um nexo entre o valor dos direitos de imagem e as remunerações obtidas na qualidade de atleta, que lavram à catalogação do valor obtido com esses direitos como um rendimento de desportista, sendo de evitar a negociação desse contrato e a fixação de valores no mesmo contato que o jogador firma pelas prestações desportivas e com uma retribuição pela cessão de direitos de imagem em percentagem do seu ordenado ou outras retribuições de desportista.

²³Vide: <http://legal-league.com/law/1713.html>, consultado em 24-07-2020.

Em conclusão com este caso constatamos que com a aquisição de direitos de imagem de atletas tem de existir por parte do clube adquirente uma finalidade própria que deve de ser justificada pela tentativa de rentabilização e interesse comercial do clube na exploração dessa imagem, caso contrário estaremos perante uma remuneração pela prestação desportiva do atleta, com um regime fiscal que tipicamente é mais exigente, dado que se aplica pelos proveitos com o seu trabalho e para que tal não se verifique tem esta operação de estar revestida de substância económica, o que não sucedeu no caso do jogador do Hull City, dado até que o clube adquiriu esses direitos mas não os tentou rentabilizar e o pagamento dos direitos estavam diretamente relacionado com o pagamento do contrato desportivo celebrado entre o clube e o Geovanni.

Aquisição de direitos de imagem perante sociedades localizadas em offshore

Ainda que exista uma justificação comercial que demonstre a substância da operação, nos moldes abordados no ponto 1 deste capítulo a nossa legislação interna, caso a operação de aquisição de direitos de imagem de desportistas seja efetuada por um clube, ou outra entidade, junto de uma entidade sediada num país com um regime fiscal claramente mais favorável tem uma força presuntiva bastante assente e direcionada, tendo de se justificar cada operação, com o business purpose inerente à transação. Verifique-se que Portugal tem uma lista de territórios que considera de tributação claramente mais favorável, presente na portaria n.º 150/2004. À luz desta lista, várias são as consequências da aquisição dos direitos de imagem e do repasse dos seus frutos entre uma SAD situada no nosso território e uma entidade num país presente nesta lista, que após ceder os direitos de imagem readquire o direito aos frutos provenientes desses direitos de imagem. A nossa legislação interna diz-nos que qualquer pagamento efetuado a uma sociedade residente num território de tributação claramente mais favorável é sujeito a uma taxa de tributação autónoma de 35%, como nos diz o artigo 88º n.º 8 do CIRC.

Contudo não nos esqueçamos que estamos inseridos na União Europeia, assim como abrangidos pelas liberdades europeias e ao abrigo artigo 63º do Tratado de Funcionamento da União Europeia, que vigora diretamente na nossa ordem jurídica através do artigo 8º n.º 4 da CRP, dá à ordem jurídica da União validade direta e supralegal das normas de direito europeu, nomeadamente do TFUE, na nossa ordem jurídica. Assim temos que, a liberdade de capitais deve vigorar tanto num pagamento intra UE, como num pagamento nacional ou num pagamento extra UE, no caso para um país com um regime fiscal claramente mais favorável. Sendo a nossa cláusula 88º n.º 8 do IRC uma limitação à liberdade de capitais, tratando desfavoravelmente um pagamento efetuado a uma entidade sediada num país terceiro face a um pagamento interno ou intra UE.

Várias são as formas de encarar estes pagamentos que levam à aplicação de taxas de tributação autónoma e poderão levar à aplicação da cláusula geral anti abuso, no caso da falta de business purpose à operação em análise. Veja-se no caso de uma cedência dos direitos de imagem da entidade situada nesse território à SAD e posteriormente com a cedência dos frutos desses direitos à entidade que cedeu os direitos à SAD, há aqui business purpose? Na cedência subsequente poderá já não haver business purpose mas há

abuso e justifica-se a tributação autónoma, constituindo limites à circulação de capitais e a aplicação da CGAA?

Diz-nos o professor João Félix Nogueira que tem a União Europeia, através de decisões do TJUE revelado na sua ordem jurídica uma aplicação do princípio da proporcionalidade entre as restrições legais internas e as liberdades fundamentais. Esta visão diz-nos por exemplo que apesar de uma restrição ser adequada para garantir a eficácia dos controlos fiscais não será necessária quando haja uma outra solução menos restritiva de garantir o mesmo controlo. Tal situação poderá aplicar-se quando haja um valor pago a uma sociedade residente num dos países presentes na portaria n.º 150/2004, desde que Portugal tenha ADT com esse país onde se preveja a troca de informações entre as Autoridades Tributárias, ou seja havendo esta forma menos restritiva de garantir que a nossa administração fiscal pode, por troca de informações, verificar com a entidade fiscal equivalente desse país, a legalidade fiscal da operação, pelo que é reportado pela entidade à sua administração fiscal não se justifica que haja uma tributação agravada dessa operação, que nem teria incidência objetiva tributária, sendo realizada com uma entidade residente num país que não conste da portaria.

Contudo e apesar da tese do professor João Félix Nogueira, que não é unânime²⁴ na ordem jurídica europeia restam ainda duas questões por abordar. Uma será a sociedade se encontre num território com legislação fiscal claramente mais favorável sem ADT com Portugal e a outra quando mesmo que haja ADT se chegue à conclusão que não existe business purpose na operação.

No caso da inexistência de ADTs entre esse país e Portugal apenas poderá haver aplicação da taxa de 35% ao valor transferido para a entidade nesse território quando não se trate de uma operação com substância económica. Veja-se que nesse caso o que a AT irá visar é aplicar a Cláusula Geral Anti Abuso a toda a operação e tentar tributa-la como se de uma operação única se tratasse, desconsiderando as diferentes etapas e não apenas tentar aplicar uma tributação autónoma ao pagamento efetuado a uma entidade sediada num país com um regime fiscal claramente mais favorável.

²⁴ Veja-se que o assumir da existência do princípio da proporcionalidade pelo professor João Félix Pinto Nogueira, no seio da ordem jurídica da União é ainda recente e não se encontra previsto nos Tratados nem em todas as constituições dos países membros da UE, sendo portanto uma aplicação que parece necessitar de uma justificação que só a continuidade de posição do TJUE lhe poderá conferir.

Contudo esta demonstração de que a operação artificial deve ser sujeita à CGAA não se afigura fácil. Entenda-se que isso apenas será possível quando haja abuso, ou seja quando não haja business purpose e além disso se preencham os requisitos da aplicação do artigo 38º n.º 2 da LGT. A AT tem de demonstrar que existiu na operação um resultado contrário à norma, com finalidade abusiva, obtido por meio fraudulento²⁵. Esta demonstração não se basta assim com a demonstração de um mero abuso, pois tem de ser um abuso específico de uma norma e qual será essa norma no nosso caso em análise? Ainda que haja uma norma ofendida é preciso também demonstrar que houve não apenas fraude, mas também que essa foi uma das finalidades da operação. Não basta assim não existir um business purpose na operação é ainda necessário preencher o elemento normativo, assim como o elemento finalidade para aplicação da CGAA.²⁶

Esta aplicação não deixa assim de levantar importantes questões que não se parecerão simplesmente bastar com uma prova mais frugal pois após encontrar a norma ofendida, que neste caso em concreto não se afigura fácil é ainda necessário demonstrar que uma das finalidades da operação era a mera poupança fiscal, como entramos neste nível de conhecimento sobre a intenção em que se baseia a operação? Mais uma vez parece ser este um desafio que requer bastante cautela na aplicação da CGAA a uma operação deste calibre. Finalmente mesmo que encontremos uma norma atingida por esta operação esse demonstre que uma das intenções da operação era essa poupança fiscal é ainda necessário demonstrar que existiu o uso de um meio fraudulento na montagem da operação, contudo como nos diz a Professora Ana Paula Dourado se não existe na operação business purpose há já o meio para alcançar a elisão, contudo não nos parece suficiente a existência desse meio tendo de se demonstrar qual a norma violada pela operação e que era essa uma das finalidades mais importantes dessa mesma transação.

Assim, para situações de operações deste tipo apenas será aplicável a CGAA e a respetiva desconsideração do negócio quando fique provado que se ofendeu uma norma fiscal, foi esse um dos fins da operação e se usou de fraude para atingir esse objetivo. Até que a Autoridade Tributária demonstre esses requisitos não poderá desconsiderar uma operação económica, ainda que não revestida do maior propósito comercial. Não nos esqueçamos

²⁵ Dada a falta de business purpose o meio fraudulento parece ser o único meio já demonstrado, caso haja já essa prova de ausência de substância da operação. Vide: Ana Paula Dourado (2018) – Direito Fiscal: Lições, 2ª Edição, Edições Almedina, pp 271-275.

²⁶ Veja-se que a aplicação da CGAA é especialmente importante no caso do repasse dos frutos dos direitos de imagem da SAD para a entidade que detinha os direitos de imagem e os alienou ou cedeu à SAD, pois há uma operação encadeada que é atacada no seu conjunto pela aplicação desta cláusula.

nós que vivendo na União Europeia a liberdade de capitais permite-nos uma ampla liberdade de pagamentos com países terceiros e não poderá a AT levemente vir desconsiderar um negócio feito à luz dessas liberdades, apenas afirmando que houve uma poupança fiscal, sem demonstrar que isso foi fraudulento, ofendeu uma norma e constituiu em si um dos motivos principais²⁷ da operação.

A cláusula anti abuso na CMOCDE – Artigo 17.º n.º 2

Além da cláusula geral anti abuso prevista na nossa legislação interna existe ainda uma cláusula anti abuso presente no artigo 17.º n.º 2 da CMOCDE que sempre que um rendimento de cessão de direito de imagem é obtido internacionalmente, nomeadamente quando esse rendimento é colocado à disposição de uma sociedade especialmente criada para o efeito, leva a uma posição de tributação na esfera do desportista enquanto rendimento de categoria A, no entendimento da AT, que baseia essa sua interpretação, que se deixou expressa na análise supra à circular 17/2011, na cláusula 17.º n.º 2 da CMOCDE.

Ora cabe aqui especificar que a cláusula 17.º n.º 2 da CMOCDE diz-nos que: “Não obstante o disposto nos Artigos 7.º e 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 actividades dos profissionais de espectáculos ou dos desportistas.”

Analisando em detalhe a letra desta previsão legal, retiramos que os rendimentos de atividades em que o desportista exerça essa sua atividade profissional (nessa qualidade) serão tributados no estado onde o atleta obtém esse rendimento, ainda que atribuídos a outra pessoa, normalmente uma pessoa colectiva situada noutro estado, as denominadas star companies, dado que essas sociedades eram usualmente utilizadas para receber rendimentos pagos pelas prestações desportivas dos atletas, noutro estado com tributação claramente mais favorável, de forma a reduzir a base de tributação no estado da fonte.

²⁷ Sobre este assunto analise-se que um juízo de prognose sobre a hipotética motivação fiscal da operação carecerá sempre de uma prova bastante minuciosa, não se podendo bastar por uma ideia de Dworkin de um juiz Hércules que saberá que era essa a motivação da operação. Afinal podemos perfeitamente realizar operações fiscalmente mais eficazes sem que seja esse o fim da operação.

Existem aqui condições essenciais para que esta cláusula anti-abuso seja aplicada:

- Que esse rendimento seja pago em virtude de actividade exercida pessoalmente pelo desportista;
- Que esses rendimentos sejam pagos a uma pessoa diferente do desportista;
- Que esse rendimento provenha de actividade exercida nessa qualidade;

Como *conditio sine qua non* para que se aplique esta cláusula anti-abuso é essencial que estejam todos os requisitos supramencionados verificados. Ainda que alguns requisitos se possam verificar isso não será suficiente, sendo essencial que todos estes requisitos estejam preenchidos e verifique-se que o requisito que maior peso a questões interpretativas poderá causar (leia-se, aquele que a AT ignorou ao realizar a circular 17/2011) foi claramente o requisito de esse rendimento ser pago ao desportista por uma prestação efetuada nessa sua qualidade profissional. Pois, verifique-se que se um desportista desenvolve uma campanha publicitária apenas baseada na sua popularidade, personalidade ou qualquer outra característica da qual o público gosta, levando esse mesmo público a consumir um produto, apenas por publicitá-lo, não estaremos perante um rendimento obtido na qualidade de desportista e assim sendo, nunca poderão os rendimentos obtidos pela cessão de direitos de imagem ou pelo uso direto dessa sua imagem, por um desportista ser tributados no estado onde obtém os seus rendimentos desportivos, ainda que estes rendimentos, dos seus direitos de imagem, sejam pagos a outra pessoa, nomeadamente uma pessoa colectiva localizada noutro estado, dado que não existe uma conexão entre a prestação desportiva, que origina os rendimentos tributados na esfera do artigo 17.º da CMOCDE e os rendimentos sub judice, que advém apenas e só da possibilidade que esse cidadão tem de atrair ou promover certo produto, graças à notoriedade pública que obteve e que tem todo o direito a explorar, à luz da conceção patrimonial dos direitos de imagem. Neste aspecto veja-se o que nos disse o CAAD, nomeadamente na decisão do processo Processo n.º 597/2017-T – CAAD e Processo n.º 523/2018-T - CAAD, conforme análise supra, dado que é esta interpretação do CAAD que deverá guiar o planeamento fiscal e a leitura do artigo 17.º n.º 2 da CMOCDE, norma de direito internacional público, com valor supralegal face às nossas leis internas.

Refira-se, neste ponto a interpretação expressa nos comentários do artigo 17.º da CMOCDE e analisando o seu comentário 9.5 está expresso que quando a exploração dos

direitos de imagem de um desportista não resulte de uma atividade estreitamente conexa com a sua performance desportiva no Estado da residência, os referidos rendimentos não deverão, em princípio, estar sujeitos ao artigo 17.º n.º 2 da CMOCDE.

Relativamente à estreita conexão dos rendimentos com a performance desportiva já nos pronunciamos previamente na análise ao artigo 17.º n.º 1 e à cessão dos direitos de imagem de desportistas, análise para a qual remetemos a questão da estreita conexão entre a obtenção do rendimento e a performance desportiva.

Atendendo à conjugação desta norma da CMOCDE, com a leitura que o CAAD realiza da mesma, concluímos que não existe um automatismo na conexão entre a aquisição dos direitos de imagem do desportista e a prestação laboral desportiva, ainda que a entidade adquirente dos dois direitos seja a mesma. Concluindo-se ainda, através dessa conclusão que a cláusula anti abuso prevista no artigo 17.º n.º 2 apenas se poderá aplicar, nestes casos, quando a AT demonstre, como é seu ónus, que os rendimentos obtidos com a cessão dos direitos de imagem, são na verdade rendimentos do desportista, em conexão com a sua atividade profissional, caso contrário, ainda que esses rendimentos sejam colocados à disposição de outra pessoa, não poderá o estado da fonte tributá-los, dado que estaremos perante um rendimento tributado ao abrigo do artigo 7.º da CMOCDE, aplicando-se apenas tributação nesse estado caso a sociedade obtenha os rendimentos no estado em análise, em condições que se permita concluir que tem nesse estado um estabelecimento estável.

Mencione-se, ainda, o comentário 11.2 ao artigo 17.º, este comentário refere que quando um cavalo ou um carro obtém um prémio, o titular do carro ou a equipa à qual pertence o carro não serão tributados. Isto verifica-se porque esse rendimento não é devido à conduta desses desportistas, na sua atividade profissional diretamente, mas pela sua propriedade do carro ou do cavalo. Esta posição demonstra bem que como o nexo se afasta da atividade profissional do atleta já não há tributação nos moldes do artigo 17.º, nem sequer através da aplicação da cláusula anti abuso, visto que esses pagamentos poderiam ser feitos à equipa do cavalo e à marca ou equipa do carro, contudo há um esboroar do nexo de tributação e o mesmo se verifica nos rendimentos com os direitos de imagem individuais obtidos pelos desportistas.

Em resumo, neste capítulo verificamos quais os requisitos para que uma operação de cedência dos direitos de imagem seja substancialmente constituída e assim temos uma

operação totalmente lícita e inatacável fiscalmente. Essa substância é sempre um garante da operação ainda que esta contenha uma das suas fases num país com tributação claramente mais favorável, dada a liberdade de circulação de capitais e a existência de ADTs entre Portugal e alguns desses estados que garantem a eficácia dos controlos fiscais sem necessidade de bloquear essas operações e limitar a liberdade de circulação de capitais. Quando não haja substância na operação não é claro que estejamos perante uma situação clara de abuso sobre a qual recairá a aplicação da CGAA e a subsequente aplicação da tributação nacional a uma operação que apenas seria encarada como um todo para efeitos tributários após a desconsideração de uma situação que seria nesse caso abusiva. Mas, esse abuso por falta de business purpose dá-nos apenas o meio, a aplicação da CGAA que nos permite desconsiderar a operação e tributá-la como um todo exige ainda uma norma potencialmente violada, ainda que por interpretação e também uma demonstração de que houve essa finalidade elisiva com a operação.

Por fim, no último subcapítulo tentamos demonstrar que a cláusula anti abuso prevista no artigo 17.º n.º 2 da CMOCDE apenas poderá ser utilizada quando os rendimentos pagos a outra pessoa provenham de uma actividade desportiva ou com ela intrinsecamente relacionada, o que não se verificará quando um desportista explora a sua imagem através da cessão da mesma, ou da sua utilização para qualquer promoção que se baseie na sua notoriedade pública.

Conclusão

Após o excuro a que nos propusemos, julgamos ter chegado a algumas conclusões de relevo tanto para a cedência de direitos de imagem como para a sua tributação, nomeadamente na ótica internacional que cada vez mais norteia o desempenho desta indústria, em especial através de novos desafios tanto pelas novas formas de comercialização praticadas sobre estes direitos como pela abordagem tanto de administrações fiscais como de detentores de direitos que tentam cada vez mais otimizar os seus objetivos e levam por vezes a interesses conflitantes que devem ser solucionados recorrendo às mais modernas técnicas jurídicas.

Assim as teses que julgamos ter demonstrado com este trabalho foram:

- O direito de imagem tem hoje um conteúdo patrimonial, sendo essa sua vertente transacionável, ao invés da vertente pessoal, sendo essa inalienável;
- O direito de imagem é um direito de personalidade de qualquer cidadão e não é porque o seu detentor, em análise, ser um desportista que sofre qualquer privação ou limitação a este seu direito;
- A cedência do direito de imagem do atleta encontra justificações variadas e no caso de praticante de desportos coletivos esse seu direito individual poderá ser cedido conjuntamente com o direito de imagem coletiva, ainda que sejam direitos totalmente separados e de natureza bastante diferente;
- A nossa administração fiscal veio dizer-nos que o lucro obtido com esta cedência era um rendimento de capitais, quando a cedência fosse efetuada a uma entidade terceira face ao clube do atleta, já quando esta cessão fosse diretamente ao clube estes rendimentos eram qualificados como rendimentos acessórios ao trabalho, enquadrando assim respetivamente estes rendimentos como rendimentos da Categoria E e da Categoria A;
- O CAAD nas suas decisões posteriores à Circular n.º 17/2011 veio dizer-nos que não existe esta acessoriedade entre a cessão dos direitos de imagem dos desportistas à SAD para a qual trabalham e o seu rendimento mensal. Disse-nos também que o enquadramento do rendimento proveniente da cessão a uma entidade terceira no estrangeiro não encontra qualquer conexão com os rendimentos de capital;
- Da análise à CMOCDE verificamos que o nexu entre o rendimento obtido com a cessão dos direitos de imagem e o rendimento desportivo apenas se verifica quando essa imagem

é usada em eventos que o desportista participe ou com outro tipo denexo próximo entre a sua qualidade de desportista e esse uso ou cessão de imagem e não noutra qualquer promoção, apenas por ser efetuada por um desportista;

- No que ao planeamento dos direitos de imagem respeito e ao planeamento da sua cedência diz respeito com a nossa análise jurisprudencial verificou-se que a avaliação será sempre casuística, contudo como nos disse, em especial o caso Geovanni tem de existir uma justificação comercial entre essa aquisição e a exploração comercial desses direitos pelo clube, nomeadamente pela capacidade de exploração do clube, assim como uma tentativa efetiva de promoção da imagem e outros traços que demonstrem que houve uma efetiva transação tendo em vista a maximização da imagem do atleta pelo clube, tendo em vista a rentabilidade dessa imagem, que demonstre que o clube tentou obter lucro com essa aquisição de direitos de imagem;

- Disse-nos ainda, o tribunal que a remuneração pela cessão não poderá partir de uma relação direta com o vencimento do atleta, nessa sua qualidade, pois nesse caso se a remuneração pelos direitos de imagem se conexas com o seu rendimento de desportista haverá uma conexão entre o rendimento da cessão e a qualidade de desportista, levando a tributação pelo rendimento dependente deste valor, no nosso caso enquadrável na Categoria A de IRS;

- Vislumbramos ainda que, no caso destes direitos estarem na detenção de sociedades residentes em países com tributação claramente mais favorável surgem várias necessidades de cautela com esta transação;

- Devemos sempre, inicialmente, verificar o business purpose da operação independentemente de onde esta se localize a operação, antes de qualquer tributação agravada ou desconsideração da operação;

- Caso essa verificação seja de acrescida dificuldade deve a AT recorrer a troca de informações, com base em ADTs, caso o tenha com esse país, tomando assim uma medida menos restritiva como exige o princípio da proporcionalidade na ordem jurídica da União, como nos ensina João Félix Nogueira, à luz da liberdade de capitais;

- Verificando que não existiu business purpose na operação, ainda que passemos assim a ter uma operação fraudulenta, como nos diz a professora Ana Paula Dourado será ainda necessário à AT indicar a norma ofendida pela operação e que essa elisão era um dos fins

principais da operação, não se bastando com esse abuso de meio para aplicação da CGAA à operação.

- Também a utilização da cláusula anti abuso prevista no artigo 17.º n.º 2 da CMOCDE terá de ser realizada apenas e só quando exista uma estreita conexão entre os rendimentos pagos à outra pessoa (por norma sociedade) localizada noutra estado e os rendimentos desportivos obtidos pelo atleta, dado que caso contrário essa cláusula tornar-se-á inócua e desvalorizar-se-á o por utilização errónea de uma cláusula desenvolvida para o desígnio de evitar tributação numa esfera diferente dos rendimentos obtidos pelos desportistas conxionados com essa sua atividade.

Bibliografia

I – Livros e Artigos

- AZEVEDO, Patrícia dos Anjos (2017) - A dupla tributação internacional: questões levantadas e métodos para a evitar, Cadernos de Direito Atual, Nº6.
- BLACKSHAW, Ian and SIECKMAN, Robert (2005) – Sports Image Rights in Europe. TMC Asser Press.
- BORGES, Ricardo da Palma (e outro) – “Portugal: Tax planning for incoming individual sportspersons”, in Global Sports Law and Taxation Reports (GSLTR),1 (2016).
- BORGES, Ricardo da Palma (e outros) – “The taxation of sportspeople in Portugal” in Fiscalidade: Revista de Direito e gestão Fiscal n.º 43 julho – setembro (2010).
- CARVALHOSA, Sofia (2008) – O Direito de Imagem do Praticante Desportivo Profissional, Universidade Lusíada Editora.
- COSTA, Ricardo e BARBOSA, Nuno (2014) – Leis do Desporto, Coimbra: Almedina.
- DOURADO, Ana Paula (2018) – Direito Fiscal: Lições, 2ª edição, Almedina.
- FESTAS, David Oliveira (2009) – Do conteúdo patrimonial do direito à imagem: Contributo para um estudo do seu aproveitamento Consentido e Inter vivos, Coimbra Editora.
- MESTRE, Alexandre Miguel - Coordenador - (2019) – Enciclopédia do Direito do Desporto, Editora Gestlegal
- MESTRE, Alexandre Miguel – Coordenador – (2021) – Compêndio de Direito do Desporto, Editora Gestlegal
- MORO, Manuel Martin, “La cesión de los Derechos de Imagen de los Deportistas Profesionales”, Tesis doctoral inédita, 2012, <https://ciencia.urjc.es/bitstream/handle/10115/11405/TEXT0%20DEFINITIVO%20Martin%20Moro.pdf?sequence=1&isAllowed=y>.
- NABAIS, José Casalta (2017) – “Direito Fiscal” 10ª edição, Coimbra: Almedina.

- NOGUEIRA, João Félix Pinto (2010) – Direito Fiscal Europeu – O Paradigma da Proporcionalidade, Coimbra Editora
- PÉREZ, C. Morón, “La tributación de los deportistas”, Anales de derecho, número 30, <http://goo.gl/zgTbKW>.
- PEREIRA, Paula Rosado (2018) –Manual de IRS, Coimbra: Almedina.
- SANTOS, Leonardo Marques (2011) – “Tributação de desportistas: Enquadramento dos rendimentos derivados da exploração de direitos de imagem em sede de IRS” in Fiscalidade: Revista de Direito e Gestão Fiscal n.º 48 outubro – dezembro 2011.
- SCHAFFER, Eric (2017) – Domestic Attribution of Income and Taxation of International Entertainers and Sportspersons. IBFD Advanced Professional Certificate in International Taxation (APCIT).
- VASCONCELOS, Pedro Pais (2017) – “Direito de personalidade”, Coimbra: Almedina.
- XAVIER, Alberto (2009) – Direito Tributário Internacional. 2º ed. Coimbra: Almedina.

II – Artigos eletrónicos

Basnier, Grégory – “France’s sports code lakes it possible for players’ image rights licensing alongside employment contracts” – Law in Sport. (2017). [Consult. a 14 de abril de 2020]. Disponível em WWW:<URL:

https://www.lawinsport.com/topics/tax-law/item/france-s-sports-code-makes-it-possible-for-players-image-rights-licensing-alongside-employment-contracts?category_id=124

Blackshaw, Ian – Football: Sports Image Rights and Geovanni Case. Legal League, Sports Lawyers Association (2019). [Consult. a 24 julho 2020]. Disponível em WWW:<URL:

<http://legal-league.com/law/1713.html>

HACKLETON, Pete- “Image Rights Companies in Football, Image Rights Companies in Football – Where are we now?”. Law in Sport. (2014). [Consult. a 12 abril 2020]. Disponível em WWW:<URL:

<https://www.lawinsport.com/topics/features/item/image-rights-companies-where-arewe-now?>

Hansard Limited – Licensed Guernsey Fiduciary Services Company- “Image Rights”. [Consult. 13 abril 2020]. Disponível em WWW:<URL:

http://www.hansardtrust.com/Image_Rights.html

HM Revenue & Costums – “Intellectual Property Rights: image rights: sports club”. (2016). [Consult. 14 abril 2020]. Disponível em WWW:<URL:

<https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/capital-gains-manual/cg68460>

RODRIGUES, Abílio – “Uma análise tributária aos rendimentos dos praticantes desportivos” (2015). [Consul. 10 julho 2020]. Disponível em WWW:<URL:

http://formacao.comiteolimpicoportugal.pt/Publicacoes/COP_PFO_EDGD/file029.pdf

Legislação

Constituição da República Portuguesa

Código Civil

Código de Imposto sobre os Rendimentos Coletivos

Código de Imposto sobre o Rendimento Singular

Convenção Modelo OCDE para Acordos Dupla Tributação

Decreto-Lei 29/2008, de 25 de fevereiro

Lei Geral tributária

Lei n.º 83/2017, de 18 agosto

Lei n.º 54/2017, de 14 de julho

Lei n.º 12.395/2011, de 16 de março

Lei n.º 5/2007, de 16 de janeiro

Portaria n.º 150/2004, de 13 de fevereiro

Lista de jurisprudência

Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, Processo n.º 05A2577 de 24 de fevereiro de 2005

Acórdão do Tribunal Relação de Lisboa, Processo n.º 7379/2007-2 de 18 de dezembro de 2007.

Decisão arbitral do CAAD- Processo n.º 108/2015-T de 16 de setembro de 2015.

Decisão arbitral do CAAD- Processo n.º 347/2016-T de 24 de janeiro de 2017.

Decisão arbitral do CAAD- Processo n.º 346/2016-T de 6 abril de 2017.

Decisão arbitral do CAAD- Processo n.º 597/2017-T de 15 de Junho de 2018

Decisão arbitral do CAAD- Processo n.º 523/2018-T de 22 julho de 2019.

Processo: Sports Club v HM Inspector of Taxes [2000] STTC (SCD) 943)

Processo: Hull City AFC Ltd v Revenue and Customs Commissioners [2019] UKFTT 227.