



**Universidade do Minho**

Escola de Direito

João Amândio Pinheiro de Carvalho

**A tributação do rendimento dos  
desportistas que competem  
internacionalmente: o caso dos grandes  
eventos desportivos internacionais**

Dissertação de Mestrado

Mestrado em Direito Tributário

Trabalho realizado sob a orientação do

**Professor Doutor Joaquim Freitas da Rocha**

abril de 2018

## DECLARAÇÃO

João Amândio Pinheiro de Carvalho

**Endereço eletrónico:** joaoamandiocarvalho@gmail.com

**Número do Cartão de Cidadão:** 13170591

**Título da dissertação de mestrado:** A tributação do rendimento dos desportistas que competem internacionalmente: o caso dos grandes eventos desportivos internacionais

**Orientador:** Professor Doutor Joaquim Freitas da Rocha

**Ano de conclusão:** 2018

**Designação do Mestrado:** Mestrado em Direito Tributário

É AUTORIZADA A REPRODUÇÃO PARCIAL DESTA DISSERTAÇÃO APENAS PARA EFEITOS DE INVESTIGAÇÃO, MEDIANTE DECLARAÇÃO ESCRITA DO INTERESSADO, QUE A TAL SE COMPROMETE.

Universidade do Minho, \_\_/\_\_/\_\_\_\_

Assinatura: \_\_\_\_\_

## **AGRADECIMENTOS**

Felizmente, é um extenso rol, o que me deixa profundamente orgulhoso e realizado.

Os meus pais sempre foram, são e para sempre serão os meus heróis. Ao meu pai, Zé Armando, e à minha mãe, Céu, agradeço por tudo. Mas, em particular, por algo que nem eles se dão conta todos os dias, porque lhes é intrínseco: a sua extraordinária bondade. O meu irmão, Tozé, é uma pessoa maravilhosa. Com a mesma bondade que caracteriza os meus pais. E uma determinação férrea. Ainda que mais novo do que eu, o maior elogio que lhe posso fazer é constatar o óbvio: ele é um exemplo para mim. Como ser humano, amigo e profissional. É tudo isto, sem mais, pois mais não pode ser. A minha avó, Maria, é uma inspiração todos os dias, com a sua força e querer, que são incríveis. Por isso, o meu sincero obrigado aos quatro.

Aos meus primos, Miguel e Ricardo, estou, também, grato, pelo apoio que me deram e pelo seu companheirismo e estima e deixo o desejo que continuem a ser como são. Ao meu primo, Mandinho, pela fantástica mudança na sua vida. Agradeço, igualmente, aos meus amigos. Aos de Forjães e aos de Braga. Por esta denominação, eles sabem perfeitamente quem são. À Ana, em especial, pelo seu profissionalismo exemplar e por ter manifestado sempre a sua fé em mim e no meu trabalho, a qual foi determinante. E à Sofia pelo seu pensamento positivo.

Ao Professor Doutor Joaquim Freitas da Rocha, o meu orientador, só lhe posso agradecer e referir o que inúmeras vezes já lhe disseram: são impressionantes a sua capacidade de ensino, a sua eloquência, a sua clareza de raciocínio e o seu conhecimento científico. Mas, mais do que isso, a sua disponibilidade, a sua simpatia, a sua humildade e a sua franqueza tornam-no no exemplo máximo de Professor. Um modelo a seguir. Que, humildemente, siga.

Um agradecimento a todos os autores estrangeiros que me disponibilizaram as suas obras e artigos científicos e que perderam um pouco do seu precioso tempo a responderem-me cordialmente, demonstrando que a grandeza intelectual vai muito além do pensamento crítico. A Andrea Parolini, Bruno Marques Santo, Dick Molenaar, Joel A. Nitikman, Karolina Tetlak, Leandro Lucon, Michael Lang, Stéphane Rychen e Xavier Oberson, o meu eterno obrigado.

Uma palavra de gratulação para os Serviços Administrativos da Escola de Direito da Universidade do Minho, sobretudo, para a Dr.<sup>a</sup> Ana Maria Ferreira, a pessoa com quem mais diretamente contactei, pela sua ajuda e consideração.

Por fim, mas, de todo, não menos importante, lembrar e agradecer a duas pessoas que já não estão aqui presentes, mas cuja presença, paradoxalmente, é constante: o meu avô Amândio e o meu padrinho Pi.



## RESUMO

A tributação do rendimento dos desportistas que competem internacionalmente: o caso dos grandes eventos desportivos internacionais.

O rendimento dos desportistas que competem internacionalmente é tributado de uma forma diferenciada face ao de todos os outros sujeitos. Esta forma especial de tributar o rendimento deste grupo particular de contribuintes revela-se, a maior parte das vezes, muito complexa e criadora de obstáculos mais difíceis de ultrapassar.

Não obstante a origem de uma regra específica para esta tributação ser anterior à criação da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE), e, portanto, antecedente ao surgimento da Convenção Modelo desta entidade, é invidável a importância e o contributo desta para a disseminação daquela. Efetivamente, esta forma de tributar resulta, em grande medida, do artigo 17.º da Convenção Modelo da OCDE, já que esta é a referência maior quando os Estados querem celebrar uma convenção de dupla tributação.

Os desportistas são das pessoas com maior mobilidade internacional, ora competindo num Estado, ora noutra, e, estabelecendo, com frequência, uma ligação mínima ao território destes Estados, por exemplo, aí permanecendo apenas durante um curto período de tempo. Este aspeto, aliado ao facto de estes sujeitos auferirem diversos tipos de rendimento, torna imprescindível a perscrutação do modo distinto como o seu rendimento é tributado e das consequências que daí derivam, em particular, nos grandes eventos desportivos internacionais, os quais têm angariado uma crescente importância económica, mediática e social. Dada a enorme complexidade que resulta desta regra singular aplicável ao rendimento dos desportistas, as maiores organizações desportivas internacionais procuram alternativas ou soluções que contrariem este aspeto e que facilitem a tributação do rendimento destes contribuintes neste tipo de eventos.

É sobre isto que nos debruçamos, procurando traçar um panorama completo destes pontos, tendo presente que, num passado recente, sobretudo nas últimas duas décadas, este tema, que é um pequeno tópico na tributação internacional, tem suscitado um amplo debate, que tem sido preenchido por inúmeras questões, pelos mais profusos problemas e por copiosas críticas. E para o qual, também, humildemente, contribuimos, analisando a tributação do rendimento dos desportistas no caso dos grandes eventos desportivos internacionais.



## **ABSTRACT**

Taxation of the sportsperson's income who compete internationally: the case of the major international sports events.

The income of sportspersons who compete internationally is taxed in a different way from that of all other subjects. This special way of taxing the income of this particular group of taxpayers is often very complex and creates obstacles that are difficult to overcome.

Although the origin of a specific rule for this taxation predates the creation of the Organization for Economic Co-operation and Development (OECD), and therefore precedes the appearance of the Model Convention of this entity, it is indubitable the importance and contribution of this Model Convention to the dissemination of it. Indeed, this form of taxation is largely due to Article 17 of the OECD Model Convention and this is the biggest reference when States want to conclude a double taxation convention.

Sportspersons are among individuals those with the highest international mobility, sometimes competing in one State or another, and often establishing a minimal link to the territory of these States, remaining for a very short period of time. This aspect coupled with the fact that these individuals receive different types of income, makes it essential to examine the different ways in which their income is taxed and the consequences that result, in particular, from major international sports events, which have a growing economic, media and social importance. Given the enormous complexity of this unique rule applicable to sportsperson's income, the major international sports organizations are looking for alternatives or solutions that compensate for this aspect and that facilitate the taxation of the income of these taxpayers in this type of events.

This is what we propose to discuss, drawing a full picture of these points, bearing in mind that in the recent past, especially in the last two decades, this topic, which is a small topic in international taxation, has aroused a wide debate, which has been filled with countless questions, the most profuse problems, and copious criticisms. And to which, we also humbly contribute, analyzing the taxation of sportsperson's income in the case of major international sporting events.



## ÍNDICE

INTRODUÇÃO .....	15
I – ARTIGO 17.º DA CMOCDE – PRIMEIRA ABORDAGEM .....	22
1. Relevância da CMOCDE e valor normativo dos Comentários aos seus preceitos.....	22
2. Importância do artigo 17.º da CMOCDE e questão que suscita.....	33
II – DIMENSÃO OBJETIVA.....	39
3. Enquadramento histórico da obtenção de rendimento relacionado com a prática desportiva .....	39
4. Conexão entre as atividades desportivas e o rendimento auferido .....	44
5. Tipos de rendimento dos desportistas .....	52
5.1. Rendimento pela participação num evento desportivo .....	52
5.2. Prémios e bónus.....	52
5.3. Prémio ou bónus de assinatura de contrato e percentagem da taxa de transferência ..	55
5.4. Rendimento resultante de direitos de transmissão .....	58
5.5. Rendimento dos desportistas tidos como funcionários do Estado ou de uma das suas subdivisões políticas ou autoridades locais .....	60
5.6. Rendimento que resulta do cancelamento do evento desportivo por parte do organizador e rendimento de seguros no caso do cancelamento ser promovido pelo próprio desportista .....	62
5.7. Rendimento dos direitos de imagem e de publicidade .....	63
5.8. Rendimento de patrocínio .....	72
5.8.1. Rendimento de contratos de fornecimento.....	76
5.9. Rendimento de <i>royalties</i> .....	81
5.10. Rendimento proveniente de entrevistas e de conferências de imprensa e de sessões de autógrafos.....	87
5.11. Rendimento atribuível ao treino e preparação similar.....	88
5.12. Rendimento de <i>merchandising</i> .....	91
5.13. Rendimento de pensões e de outros benefícios e rendimento de verbas rescisórias, como indemnizações.....	93
5.14. Rendimento de subsídios.....	97
5.15. Rendimento de bolsas de estudo .....	98
5.16. Rendimento de inação e rendimento próximo deste conceito.....	100
6. Distribuição e repartição do rendimento entre os diferentes Estados .....	105
III – DIMENSÃO SUBJETIVA .....	110
7. Significância do conceito de desportista .....	110
7.1. Conceito de desportista com base no artigo 17.º da CMOCDE .....	112
7.2. Sujeitos excluídos do artigo 17.º da CMOCDE .....	118

7.3. Variações nas CDT's e nas regras nacionais .....	122
7.4. Conclusões com base no conceito de desportista .....	125
8. Clubes desportivos, equipas desportivas e outros intermediários .....	127
8.1. Criação e objetivo inicial do n.º 2 do artigo 17.º da CMOCDE .....	128
8.2. Alargamento do âmbito de aplicação do n.º 2 do artigo 17.º da CMOCDE.....	133
8.3. Âmbito de aplicação atual do n.º 2 do artigo 17.º da CMOCDE.....	137
IV – ANÁLISE JURIDICAMENTE ORIENTADA DO ARTIGO 17.º DA CMOCDE .....	140
9. Antecedentes e <i>ratio</i> .....	140
9.1. Antecedentes históricos .....	140
9.2. Génese .....	143
9.3. <i>Ratio</i> .....	145
9.4. Posição da OCDE no seu recente Relatório de 2014 .....	147
10. Formas de restringir a aplicação do artigo 17.º da CMOCDE .....	149
10.1. Exclusão dos desportistas financiados por fundos públicos .....	149
10.2. Regra de <i>minimis</i> .....	157
10.3. Exclusão dos desportistas numa relação de emprego.....	165
10.4. Isenção para a parte equivalente a salários fixos.....	167
10.5. Cláusula de liga.....	168
11. Questão da dedução de despesas.....	171
12. Aplicação em simultâneo dos n.º 1 e 2 do artigo 17.º da CMOCDE.....	183
13. Eliminação da dupla tributação: a posição de MOLENAAR .....	185
13.1. Problemas do método de crédito.....	188
13.2. Tributação excessiva e até mesmo dupla tributação .....	191
13.3. Pequeno risco de tributação a menos ou dupla não tributação .....	194
13.4. Questão da assistência mútua e da troca de informação entre Estados no âmbito do Direito da UE.....	196
14. Artigo 17.º da CMOCDE e Direito da UE .....	198
15. Especial referência aos problemas decorrentes das situações mistas e triangulares.....	202
15.1. Situações mistas e o elemento de lucro das terceiras entidades.....	202
15.2. Situações triangulares.....	209
16. Principais soluções para o tratamento fiscal do rendimento dos desportistas .....	212
16.1. Artigo 17.º da CMOCDE com as opções dos seus Comentários.....	212
16.2. Limitação e redução da taxa de retenção na fonte .....	214
16.3. <i>Turnaround</i> do artigo 17.º da CMOCDE.....	215
16.4. Modificação das disposições do Direito interno .....	217
16.5. Remoção/eliminação do artigo 17.º da CMOCDE .....	218

16.6. Aplicação do artigo 15.º da CMOCDE aos futebolistas .....	220
16.7. Alargamento do âmbito do artigo 17.º da CMOCDE .....	227
V - SITUAÇÃO FISCAL DOS DESPORTISTAS NOS GRANDES EVENTOS DESPORTIVOS INTERNACIONAIS .....	231
17. Conceito de grandes eventos desportivos internacionais .....	231
18. Panorama geral .....	233
19. Duas realidades: considerações gerais .....	235
20. Problemas e desafios .....	238
20.1. Discriminação fiscal dos desportistas face a outros sujeitos e entre os próprios desportistas .....	244
21. Situação fiscal dos desportistas nos grandes eventos desportivos internacionais: soluções específicas .....	255
22. Caso dos grandes eventos desportivos internacionais: período até 2010 .....	262
22.1. Tributação do rendimento dos desportistas .....	262
22.1.1. Primeiro exemplo em que isso aconteceu .....	262
22.1.2. Campeonato do Mundo de Futebol (“FIFA World Cup”), de 1998, em França ....	262
22.1.3. Jogos Olímpicos de 2000, em Sydney, na Austrália .....	263
22.1.4. Campeonato da Europa de Futebol (“UEFA Euro”), de 2000, na Bélgica e na Holanda .....	264
22.1.5. Campeonato do Mundo de Futebol (“FIFA World Cup”), de 2006, na Alemanha	266
22.1.6. Campeonato da Europa de Futebol (“UEFA Euro”), de 2008, na Áustria e na Suíça .....	267
22.1.7. Campeonato do Mundo de Futebol (“FIFA World Cup”), de 2010, na África do Sul .....	267
22.2. Isenção fiscal do rendimento dos desportistas .....	269
22.2.1. Ponto prévio .....	269
22.2.2. Campeonato da Europa de Futebol (“UEFA Euro”), de 2004, em Portugal .....	269
22.2.3. Jogos Olímpicos, de 2008, em Pequim, na China .....	270
22.2.4. Jogos Olímpicos de Inverno, de 2010, em Vancouver, no Canadá .....	271
23. Caso dos grandes eventos desportivos internacionais: período pós-2010 .....	272
23.1. Final da Liga dos Campeões de Futebol (“UEFA Champions League”), de 2011, em Londres, no Reino Unido .....	272
23.2. Campeonato da Europa de Futebol (“UEFA Euro”), de 2012, na Polónia e na Ucrânia .....	273
23.3. Final da Liga dos Campeões de Futebol (“UEFA Champions League”), de 2012, em Munique, na Alemanha .....	275
23.4. Jogos Olímpicos de 2012, em Londres, no Reino Unido .....	276

23.5. Final da Liga dos Campeões de Futebol (“UEFA Champions League”), de 2013, em Londres, no Reino Unido .....	278
23.6. Campeonato do Mundo de Futebol (“FIFA World Cup”), de 2014, no Brasil .....	278
23.7. Final da Liga dos Campeões de Futebol (“UEFA Champions League”), de 2014, em Lisboa, em Portugal.....	280
23.8. Jogos Olímpicos de Inverno, de 2014, em Sochi, na Rússia .....	280
23.9. Campeonato da Europa de Futebol (“UEFA Euro”), de 2016, na França .....	282
23.10. Jogos Olímpicos de 2016, no Rio de Janeiro, no Brasil .....	284
23.11. Final da Liga dos Campeões de Futebol (“UEFA Champions League”), de 2017, em Cardiff, no Reino Unido .....	285
23.12. Jogos Olímpicos de Inverno, de 2018, em Pyeongchang, na Coreia do Sul .....	286
24. Situação recente: conclusão .....	286
NOTAS CONCLUSIVAS.....	288
LISTA BIBLIOGRÁFICA .....	295

## **LISTA DAS PRINCIPAIS ABREVIATURAS E SIGLAS**

CDT – Convenção de Dupla Tributação

CDT's – Convenções de Dupla Tributação

CIRS – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

CM – Convenção Modelo

CMEUA – Convenção Modelo dos Estados Unidos da América

CMOCDE – Convenção Modelo da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

CMONU – Convenção Modelo da Organização das Nações Unidas

COI – Comité Olímpico Internacional

FIFA – Fédération Internationale de Football Association

OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

TFUE – Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia

TJUE – Tribunal de Justiça da União Europeia

UE – União Europeia

UEFA – Union of European Football Associations



## INTRODUÇÃO

### 1. Apresentação do tema e delimitação do objeto de investigação

O desporto faz parte da vida das pessoas, sendo inquestionável o destaque que tem nas sociedades atuais, ainda que a sua importância extravase a contemporaneidade e tenha uma origem muito anterior, se aludirmos, em termos históricos, por exemplo, à relevância que os Jogos Olímpicos tinham na Antiguidade. Apesar de tudo, presentemente, não deixa de ser impressionante a magnitude do fenómeno desportivo, praticamente patente em quase todas as esferas da vida social. Com ele será difícil alguém não ter contactado quer de uma forma direta, pela prática da atividade desportiva, quer indireta, nomeadamente, no papel de espetador, no próprio recinto desportivo ou, mais não seja, através dos meios de comunicação social.

Independentemente, portanto, de umas pessoas viverem o desporto de uma forma mais intensa e apaixonada do que outras ou de este ser praticado como modo de vida ou como simples lazer, a verdade é que quase ninguém lhe fica indiferente. Por um lado, a prática da atividade desportiva tornou-se comum para bastantes pessoas, como reflexo, muitas vezes, de uma sociedade também ela preocupada, cada vez mais, com o seu bem-estar físico e até mesmo, podemos dizer, psicológico. Por outro lado, assiste-se à evolução ou consolidação de todo um processo de profissionalização do desporto, que se reflete tanto ao nível dos desportistas e dos clubes e seleções nacionais que representam, como em relação à estrutura e modo de funcionamento das organizações desportivas nacionais e internacionais e à planificação e realização dos maiores eventos desportivos internacionais.

É neste contexto mesclado, e, atendendo a que vivemos num mundo, não obstante não o poderemos afirmar com toda a certeza, mais globalizado e interligado, que se tornou, igualmente, frequente, a realização de atividades desportivas no estrangeiro e, sobretudo, em mais do que um Estado, com algumas competições do género, por vezes, a terem lugar, também, em mais do que um Estado<sup>1</sup>. Ora, este fator, a enorme mobilidade dos desportistas, aliado, indubitavelmente, à presença constante do desporto nos meios de comunicação social, seja nos mais tradicionais, como os jornais, as rádios ou a televisão, seja nos mais modernos, como as redes sociais, é

---

<sup>1</sup> São exemplo de tais competições a Liga de Diamante em relação ao atletismo, a Liga dos Campeões e a Liga Europa em relação ao futebol, bem como alguns Campeonatos da Europa e do Mundo nesta modalidade organizados, conjuntamente, por mais do que um Estado. É até de realçar que, pela primeira vez na história, o Campeonato da Europa de Futebol, na sua próxima edição, a de 2020, não irá ser hospedado por um Estado ou por uma organização conjunta de dois Estados, mas, sim, irá ter lugar, simultaneamente, em treze cidades de diferentes Estados, o que aconteceu já, em termos similares, em relação, nomeadamente, às duas últimas edições do Campeonato da Europa de Basquetebol que tiveram lugar, cada uma, em quatro Estados. Competições também como a Fórmula 1, o Campeonato Mundial de Rali ou o Rali Dakar, no que ao automobilismo diz respeito, têm, também, lugar em mais do que um Estado, entre muitos outros exemplos nas mais variadas modalidades.

deveras demonstrativo da dimensão social que o desporto atingiu e que, inevitável e paradoxalmente, contribui, ao mesmo tempo, para que esta se mantenha ou até cresça.

Atendendo, pois, a todo este retrato da importância social do desporto e, por consequência, dos desportistas, bem como à circunstância de ser cada vez mais comum as atividades dos desportistas serem realizadas em mais do que um Estado, este trabalho tem o intuito de tentar descrever e analisar a tributação do rendimento destes sujeitos que competem internacionalmente e, sobretudo, no caso dos grandes eventos desportivos internacionais, os quais, alguns, têm quase uma dimensão mundial, atraindo a atenção e fazendo parte do imaginário de milhões de pessoas. Procuraremos perceber, por um lado, em que medida, de que forma e até que ponto ocorre a tributação do rendimento dos desportistas que competem internacionalmente e, por outro lado, se esta tributação, hodiernamente, em específico nos eventos que acabámos de referir, é apropriada e suficiente, de fácil praticabilidade, necessária e se se encontra plenamente justificada, dando resposta aos desafios e problemas que se colocam às atividades realizadas pelos desportistas, as quais, por sua vez, se caracterizam, normalmente, por serem de curta duração ou efetuadas de modo ocasional e como tendo lugar em muitos Estados, o que torna já de si a situação complexa, num mundo em que se assiste ao fluir, cada vez mais constante, de rendimento entre Estados.

Tudo isto, atendendo a que o rendimento dos desportistas é tributado de uma forma *sui generis* face a todos os outros contribuintes, como resultado, sobretudo, da CMOCDE e das concretas CDT's, o que leva a que se torne fundamental perceber as razões por detrás desta tributação diferenciada e compreender, efetivamente, se este artigo especial, no que à CMOCDE diz respeito o seu artigo 17.º, que tem como epígrafe "Entertainers and Sportspersons", é apropriado, atualmente, ao nível que as relações socioeconómico desportivas atingiram. É adequado no que concerne ao seu âmbito de aplicação, desde logo por diferenciar a tributação do rendimento dos desportistas da dos demais sujeitos, mesmo daqueles que, tal como os desportistas, se caracterizam por uma grande mobilidade na sua atividade profissional. Isto tudo com particular ênfase para o caso dos grandes eventos desportivos internacionais.

O desporto é um fenómeno à escala mundial e um dos espetáculos mais apetecíveis, chegando a muitas pessoas, independentemente do sítio onde estejam, através dos mais modernos meios tecnológicos, movimentando milhões de euros, anualmente. Alguns destes acabam nos bolsos dos desportistas que competem nas mais diversas modalidades e eventos desportivos e nos mais diferentes Estados, ainda que, longe disso, nem todos os desportistas

ganhem os milhões de euros que as grandes estrelas do desporto auferem, sobre as quais imediatamente a atenção da generalidade das pessoas recai, e que leva, às vezes, a que erradamente se tenha uma ideia distorcida da realidade que caracteriza o desporto e, em particular, o desporto profissional. Por isso, deve destacar-se que é nossa intenção prestar atenção a todos os desportistas e não apenas aos mais afortunados e tocados pelo estatuto de celebridade, sobre os quais, de facto, incidem os holofotes mediáticos, mas os quais não representam, de todo, o grosso dos desportistas.

Por fim, o nosso objeto de trabalho não ficaria totalmente delineado se não referíssemos que a nossa investigação se centra apenas na tributação do rendimento dos desportistas que competem internacionalmente, ficando de fora, por conseguinte, os *entertainers*, não obstante a OCDE, na sua CM, como acabámos de constatar, combinar, no seu artigo 17.º, a tributação do rendimento destes dois tipos de sujeitos. Não negando as similitudes entre estes contribuintes e, por consequência, entre determinadas características das suas atividades, existem, igualmente, algumas diferenças que nos levam a tomar esta opção e a sermos cautelosos, aliado ao facto de o nosso interesse, ao se focar, principalmente, no caso dos grandes eventos desportivos internacionais, retirar, para nós, pertinência à questão dos *entertainers*, a qual, para todos os efeitos, não deixa de perder o interesse que, marcadamente, tem.

## 2. Motivos que subjazeram à escolha do objeto de investigação

O trinómio relevância social dos desportistas/caráter internacional das suas atividades/tributação especial do seu rendimento, associado, também, à atualidade destas três questões, leva a que entendamos ser este um tema meritório e com a necessária pertinência e interesse de ser trazido à ribalta jurídica, sobre o qual nos devíamos debruçar. Se a isto acrescentarmos, ainda, a importância e dimensão social e económica dos grandes eventos desportivos internacionais, com as particularidades que se verificam relativamente à tributação do rendimento dos desportistas que competem neste tipo de eventos e ao destaque que estas questões, por vezes, atingem nos meios de comunicação social está, em nossa opinião, plenamente justificada a nossa escolha recair na tributação do rendimento dos desportistas que competem internacionalmente, com específico realce para o caso dos grandes eventos desportivos internacionais.

Em Portugal, na doutrina nacional, somos os primeiros a analisar este tema nesta sede, embora não possamos dizer o mesmo na doutrina internacional, o que pensamos não tirar

justificabilidade à nossa dissertação de mestrado, já que procuramos, continuando o trabalho iniciado por outros, perceber em que direção caminhou (e caminha) a tributação do rendimento dos desportistas que competem internacionalmente, sobretudo, no caso dos grandes eventos desportivos internacionais, o que só por si é pioneiro e dá originalidade ao nosso trabalho. Além disso, este tem em conta e reflete as alterações significativas de 2014 à CMOCDE, as quais resultaram, no seu essencial, em modificações nos Comentários ao artigo 17.º da CMOCDE, os quais, por exemplo, duplicaram de tamanho, e, por isso, buscamos a compreensão do peso e do impacto destas mudanças na tributação do rendimento dos desportistas que competem internacionalmente, aliado ao facto de a nossa análise se estender até aos grandes eventos desportivos internacionais mais recentes.

### 3. Encadeamento da exposição

A nossa dissertação de mestrado, em termos de estrutura, será dividida em cinco partes, as quais se decompõem em vários pontos e subpontos.

Em I, intitulado “Artigo 17.º da CMOCDE – primeira abordagem”, damos o devido destaque à relevância da CMOCDE para a tributação do rendimento dos desportistas que competem internacionalmente e discutimos o valor normativo dos Comentários aos seus preceitos, bem como, em certa medida, o papel das concretas CDT’s. Fazemos, também, uma aproximação à importância do artigo 17.º da CMOCDE para o que nos sobreleva e da questão que este preceito suscita. Ao mesmo tempo, pretendemos dar um substrato firme aos desenvolvimentos subsequentes, já que, sem a realização desta tarefa prévia, estamos convictos de que uma parte substancial do nosso trabalho não estaria completa e uma parte posterior não seria, integralmente, captada.

Em II, intitulado “Dimensão objetiva”, optamos, primeiramente, por dar conta de alguns aspetos históricos significativos para se compreender, por um lado, a relevância social dos desportistas e a obtenção de rendimentos elevados pelos desportistas mais bem-sucedidos, tentando desmistificar algumas ideias generalizadas a este nível, e, por outro lado, a diversificação da tipologia de rendimento auferido pelos desportistas. Em segundo lugar, tentamos explicar quais os critérios que levam o rendimento de um desportista a ser abrangido pelo artigo 17.º da CMOCDE (e pelos artigos semelhantes a este nas concretas CDT’s), para que este possa ser tributado no Estado no qual este sujeito compete (o Estado da fonte), tendo em conta que o âmbito de aplicação desta norma não é determinado unicamente pelo conceito de desportista. Depois,

explicitamente, referimos a enorme tipologia de rendimento auferido pelos desportistas e a forma como este deve ser, efetivamente, tributado, matéria de vasta complexidade e que acarreta muitas dificuldades.

Em III, intitulado “Dimensão subjetiva”, abordamos a significância do conceito de desportista para o artigo 17.º da CMOCDE e dissecamos esta noção que determina, em grande parte, o âmbito de aplicação subjetivo desta regra distributiva, referindo, nomeada e igualmente, os sujeitos excluídos deste conceito. De seguida, a nossa análise abarca o facto de os clubes desportivos, equipas desportivas e outros intermediários estarem, igualmente, abrangidos pelo âmbito subjetivo deste preceito, com particular enfoque nas implicações da criação do n.º 2 do artigo 17.º da CMOCDE e posterior alargamento do seu âmbito de aplicação, com todos os obstáculos que daí decorrem.

Em IV, intitulado “Análise juridicamente orientada do artigo 17.º da CMOCDE”, mencionamos alguns aspetos respeitantes a esta regra, como os seus antecedentes históricos, a sua génese e a sua *ratio*, bem como a posição mais recente da OCDE a respeito deste preceito. Analisamos possíveis formas de se restringir a aplicação deste artigo, racionalizando o seu uso, prestando atenção, em primeiro lugar, às opções já existentes e disponibilizadas pela OCDE na sua CM. Focamos a questão da dedução das despesas dos desportistas quer em termos históricos, ainda que recentes, quer em relação ao presente, captando o panorama geral que se formou no período pós-intervenção do TJUE e a importância que este tem para os desportistas, enquanto sujeitos que incorrem nas despesas mais diversificadas. Atentamos, ainda, na questão da eliminação da dupla tributação que possa resultar da aplicação do artigo 17.º da CMOCDE, aludindo ao método previsto nesta CM como preferível e recomendável, em relação a este artigo e não deixamos de fazer uma especial referência aos problemas decorrentes das situações mistas e triangulares. Por fim, é tida em conta a compatibilidade deste preceito com o Direito da UE e elencamos e examinamos as diversas soluções sugeridas na doutrina para o tratamento fiscal do rendimento dos desportistas.

Em V, intitulado “Situação fiscal dos desportistas nos grandes eventos desportivos internacionais”, começamos, precisamente, por definir o nosso conceito de “grandes eventos desportivos internacionais” e traçamos um panorama geral da situação fiscal dos desportistas neste tipo de certames desportivos, salientando as duas realidades que mais se verificavam a este nível, sobre as quais tecemos algumas considerações gerais e analisamos os seus problemas e maiores desafios, que passam pela questão da discriminação dos desportistas face a todos os

outros sujeitos envolvidos na realização de atividades que podemos dizer de caráter internacional, como seqüela de serem abrangidos por uma regra distributiva especial, menos favorável, o artigo 17.º da CMOCDE, e, também, pela própria discriminação fiscal entre os desportistas que é consequência de uma das duas realidades que se verificavam quanto à situação fiscal dos desportistas nos grandes eventos desportivos internacionais. Exemplificamos a questão, demonstrando a situação fiscal dos desportistas em variadíssimos eventos desportivos internacionais, e constatamos a realidade, atualmente, dominante, da qual retiramos algumas conclusões.

#### 4. Metodologia de pesquisa

Nesta dissertação de mestrado, a metodologia de pesquisa utilizada incluiu, essencialmente, a consulta de bibliografia, quer em suporte físico, quer em suporte digital, nacional e estrangeira, ainda que maioritariamente recorremos a esta última. Deve, aliás, ressaltar-se, previamente, a importância que a doutrina internacional teve no nosso trabalho, sobretudo os autores DICK MOLENAAR e KAROLINA TETŁAK, cujas obras (com particular destaque para as suas teses de doutoramento) e artigos científicos são o nosso principal arquétipo, servindo, portanto, de suporte maior à nossa obra.

A metodologia de pesquisa por nós utilizada abrangue, também, a consulta de jurisprudência, uma vez mais nacional e estrangeira, bem como a consulta, determinante, no endereço eletrónico da OCDE, da sua CM e dos seus Comentários. E, igualmente, de outros documentos com esta relacionados, como o Relatório desta organização, datado de 1987, “The Taxation of Income Derived from Entertainment, Artistic and Sporting Activities”, ao qual nos referimos, no nosso trabalho, como “Relatório da OCDE de 1987”, e como o outro Relatório a este nível, este mais recente, de 2014, intitulado “Issues Related to Article 17 of the OECD Model Tax Convention”, e, ao qual nos referimos como “Relatório da OCDE de 2014”. Este último é resultado da discussão pública lançada pela OCDE, em 2010, que esteve em vigor de 23 de abril a 31 de julho desse ano, na qual quaisquer partes interessadas podiam participar e sugerir comentários às propostas contidas no documento “Discussion Draft on the Application of Article 17 (Artistes and Sportsmen) of the OECD Model Tax Convention”, as quais visavam os Comentários ao artigo 17.º da CMOCDE, fosse pela sua modificação, fosse até pela adição de novos Comentários.

Aproveita-se, desde já, para se deixar cabalmente esclarecido, que todos os artigos e os respetivos Comentários da CMOCDE são expostos na língua inglesa, tendo em conta a

circunstância de não se encontrar, em Portugal, nos últimos anos, a tradução para a língua portuguesa das suas versões mais recentes, o que nos levou a optar, então, por tomarmos esta decisão<sup>2</sup>. Decidimos assim, para que não se perdesse, na nossa tradução, que poderia ser sempre insuficiente, o seu sentido e o seu objetivo que são o cerne da questão, mas mesmo aspetos ditos menores que teriam sempre, conquanto, relevância para a aplicação do artigo 17.º da CMOCDE e, efetivamente, importância para a tributação do rendimento dos desportistas que competem internacionalmente. E que poderiam, porventura, se não fossem devidamente apreendidos, toldar negativamente o nosso raciocínio e a nossa análise, daí que tenhamos escolhido o caminho mais seguro a este propósito (em linguagem desportiva, dir-se-ia que optámos por “jogar à defesa”).

Ainda que de uma forma mais residual, a nossa metodologia de pesquisa passou, inclusive, sempre que necessário, pela consulta e análise das legislações fiscais nacionais de alguns Estados e pelas suas práticas administrativas, máxime no que à celebração das suas CDT's respeita. Pela leitura e estudo dos estatutos e regulamentos internos de algumas organizações desportivas internacionais, essencialmente, no que pudesse estar relacionado ou afetar a tributação do rendimento dos desportistas que competem internacionalmente, mesmo que indiretamente. Por fim, não deixamos de prestar atenção a algumas notícias de imprensa, particularmente, no que pudessem dizer respeito à caracterização do papel do desporto nas sociedades atuais, à diversa tipologia de rendimento auferido pelos desportistas e à preocupação das autoridades fiscais de vários Estados com a tributação do rendimento recebido por estes sujeitos, bem como às possíveis consequências daí resultantes.

---

<sup>2</sup> Ainda que não tivéssemos contribuído a este respeito, mas porque enfrentámos o mesmo obstáculo e, por isso, porque compreendemos a importância desta questão, fica o seguinte reparo, com o qual concordamos, por DULCE MANUEL NETO: “Não é nada fácil o acesso dos nossos juizes a esses Comentários, o que mais uma vez evidencia a dificuldade que têm em aceder a elementos fundamentais para a apreciação de questões que são chamados a resolver. Não existe uma tradução oficial do Modelo de Convenção da OCDE e a tradução que tem sido feita para português é promovida pelo Centro de Estudos Fiscais, que tem publicado algumas versões do Modelo de Convenção e dos respectivos Comentários nos seus Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, os quais não constam das bibliotecas dos tribunais superiores, designadamente do Supremo Tribunal Administrativo, como tive oportunidade de constatar quando pretendi fazer essa consulta. E esta será, a meu ver, a razão pela qual são sistematicamente «ignorados» pelos nossos tribunais, quando constituem um elemento essencial para a interpretação das Convenções celebradas por Portugal”. Neste sentido, DULCE MANUEL NETO, “A interpretação das Convenções de dupla tributação”, 2011, p. 8, disponível em [http://www.amiafp.pt/images/phocadownload/Interven%C3%A7%C3%B5es/coloquio2011\\_dulcenet.pdf](http://www.amiafp.pt/images/phocadownload/Interven%C3%A7%C3%B5es/coloquio2011_dulcenet.pdf), consultado pela última vez em 08/02/2018 (aspas no original).

## I – ARTIGO 17.º DA CMOCDE – PRIMEIRA ABORDAGEM

### 1. Relevância da CMOCDE e valor normativo dos Comentários aos seus preceitos

É incontornável, atualmente, a relevância da CMOCDE. De facto, no plano internacional, nas negociações para celebrar CDT's, este é o modelo de referência<sup>3</sup>. No fundo, a CMOCDE é um modelo de convenção-tipo que os Estados, quando querem elaborar e celebrar uma CDT, podem seguir, o que facilita a sua missão, e que permite, face à enorme diversidade de soluções apresentadas pelos Estados e também à impossibilidade de se encontrar consenso para se celebrar uma CDT multilateral, que se alcance uma certa uniformização destes instrumentos jurídicos internacionais. As recomendações da OCDE para que os Estados adotassem um determinado modelo de CDT eram precisamente nesse sentido e a verdade é que, no presente, em matéria de dupla tributação, os Estados, como dissemos, recorrem maioritariamente à CMOCDE. No entanto, deve chamar-se a atenção para o facto de que esta, enquanto, exatamente, modelo de convenção-tipo, não representa mais do que uma minuta de convenção, sem qualquer valor jurídico. Daí que não se deva confundi-la com as normas de integração europeia em matéria de dupla tributação, nem, justamente, com as próprias CDT's<sup>4</sup>.

Ora, atendendo a tudo o que dissemos, mas, especialmente, ao facto de que este é o modelo de convenção-tipo que serve de referência à negociação da maioria das CDT's, no nosso trabalho entendemos que nos devíamos focar, igualmente, na CMOCDE (e nos seus Comentários). Além disso, a CMONU, em grande parte, pode ser considerada uma sua variante, o que, estamos em crer, justifica, ainda mais, a nossa escolha<sup>5</sup>. É de 2017 a última versão atualizada da CMOCDE e aquela que serve de suporte ao nosso trabalho, sendo sempre a ela e aos seus Comentários que nos reportamos ao longo da obra, quando não haja uma referência expressa em sentido contrário.

---

<sup>3</sup> E isto não se verifica apenas nas negociações entre Estados-Membros da OCDE, pois também se vê igual fenómeno até mesmo nas negociações entre Estados não Membros desta organização.

<sup>4</sup> Cfr. ALBERTO XAVIER, *Direito Tributário Internacional*, 2.ª edição atualizada, Coimbra, Almedina, 2014, p. 98; JOSÉ DE CAMPOS AMORIM, "A Interpretação e Aplicação das Convenções de Dupla Tributação", in *Os 10 Anos de Investigação do CIJE – Estudos Jurídico-Económicos* (Coordenação: Glória Teixeira e Ana Sofia Carvalho), Coimbra, Almedina, 2010, p. 469, 473 e 480, e RUI DUARTE MORAIS, "Convenções para Evitar a Dupla Tributação e Direito Comunitário na jurisprudência recente do STA", in *Fiscalidade – Revista de Direito e Gestão Fiscal*, n.º 48, 2013, p. 13.

<sup>5</sup> Não queremos com isto dizer que a CMONU não tem qualquer importância. Ela tem-na, sendo, sobretudo, usada pelos Estados em vias de desenvolvimento (recetores de investimento estrangeiro), dando primazia à tributação na fonte (em contraposto com a CMOCDE que defende, principalmente, os interesses dos Estados industrializados). A CMEUA também tem alguma relevância. Por isso, ao longo do nosso trabalho, faremos, também, algumas alusões a essa CM (e mesmo algumas comparações com a CMOCDE).

É importante ter em conta a questão da interpretação da CMOCDE e das CDT's e, essencialmente, o papel dos Comentários a este modelo de convenção-tipo. Em relação ao primeiro aspeto, a OCDE tem uma linguagem fiscal característica, o que significa que as suas expressões e palavras têm um significado próprio e fixo<sup>6</sup>. Assim, devemos ter presente, na sua interpretação, como TETŁAK refere, "that the given term can refer to a specific legal institution explained by doctrine, jurisprudence and practice. This excludes recourse in the interpretation of the terms of the OECD Model to national tax legislation or disregarding terms that do not appear in the national law, because failure to understand the specific issues can lead to confusion and error in the interpretation of the treaty"<sup>7</sup>. Portanto, o mesmo se verifica em relação a muitas CDT's: "Relativamente à definição de certos conceitos, expressões ou termos, muitas CDT optam por dar a sua definição, tendo em conta as definições consagradas no Modelo de Convenção da OCDE, afastando assim as definições internas. É a própria convenção a definir, de forma exemplificativa, os conceitos ou expressões que não estão definidos, legal ou judicialmente, no plano interno", como nota JOSÉ DE CAMPOS AMORIM<sup>8</sup>.

Contudo, a OCDE também tem vários termos indefinidos na sua CM, pelo que um Estado, ao aplicar determinada CDT, terá de levar a cabo a sua interpretação. A este nível, diga-se que os tratados internacionais em matéria tributária encontram os seus critérios de interpretação nos artigos 31.º a 33.º da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, já que eles, como afirma ALBERTO XAVIER, "devem ser interpretados de acordo com a doutrina geral da interpretação dos tratados e das normas tributárias"<sup>9</sup>. TETŁAK esclarece: "The interpretation of a text should begin with determining the exact meaning of the words. In the case of various meanings of the word, the context in which it is used should be analysed, as well as the intention of the parties to that convention and the purpose of the provision. A treaty must be interpreted [also] in good faith"<sup>10</sup>.

Mas, os próprios tratados fiscais bilaterais contêm orientações de interpretação, aliás, normalmente, com base no n.º 2 do artigo 3.º da CMOCDE, que prevê o seguinte: "As regards the application of the Convention at any time by a Contracting State, any term not defined therein shall, unless the context otherwise requires, have the meaning that it has at that time under the law of

---

<sup>6</sup> A este respeito temos o artigo 3.º da CMOCDE onde encontramos definições de diversos conceitos jurídicos.

<sup>7</sup> Cfr. KAROLINA TETŁAK, *Taxation of International Sportsmen* (versão em livro eletrónico), Amesterdão, IBFD, 2014, p. 42.

<sup>8</sup> Cfr. JOSÉ DE CAMPOS AMORIM, "A Interpretação e Aplicação...", *op. cit.*, p. 476.

<sup>9</sup> Cfr. ALBERTO XAVIER, *Direito Tributário...*, *op. cit.*, p. 151. Damos um exemplo, como JOSÉ DE CAMPOS AMORIM afirma: "As regras gerais de interpretação das normas tributárias, incluindo as normas convencionais, não devem ser diferentes das regras de interpretação das normas jurídicas. É o sentido do n.º 1 do artigo 11.º da Lei Geral Tributária Portuguesa que prevê que «na determinação do sentido das normas fiscais e na qualificação dos factos a que as mesmas se aplicam são observadas as regras gerais de interpretação e aplicação das leis», isto é, as regras do artigo 9.º do Código Civil, que dispõe que «a interpretação não deve cingir-se à letra da lei, mas reconstituir a partir dos textos o pensamento legislativo». Ver JOSÉ DE CAMPOS AMORIM, "A Interpretação e Aplicação...", *op. cit.*, p. 473 e 474 (aspas no original).

<sup>10</sup> Cfr. KAROLINA TETŁAK, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 42 (interpolação nossa).

that State for the purposes of the taxes to which the Convention applies, any meaning under the applicable tax laws of that State prevailing over a meaning given to the term under other laws of that State”<sup>11</sup>.

Recorremos a JOSÉ ALMEIDA FERNANDES para resumir a questão: “Por um lado, a Convenção Modelo da OCDE possui definições próprias, ditas autónomas [...]. No entanto, noutros casos, [...] limita-se a remeter para o direito doméstico [...]. Acresce que há casos em que [...] utiliza termos sem que convencionalmente se defina qual a respectiva definição”, sendo, neste último caso, que intervém o n.º 2 do artigo 3.º da CMOCDE<sup>12</sup>. Assim, em regra, remete-se, no caso de estarmos perante alguma expressão ou termo indefinidos na CDT e em que, portanto, seja necessário determinar o seu sentido, para a legislação do Estado Contratante a aplicar a convenção<sup>13</sup>, sendo que, ainda, há uma prevalência, face ao sentido que resulta de outros ramos do direito, do significado atribuído pela legislação fiscal<sup>14</sup>. Chamemos a atenção, no entanto, como se viu, para o facto de ser necessário determinar se uma interpretação diferente do termo indefinido na CDT não resulta do contexto do tratado, antes de procurarmos, precisamente, a definição que consta na legislação nacional<sup>15</sup>.

Por sua vez, o contexto inclui “o texto do tratado, bem como os protocolos adicionais e os acordos celebrados pelas partes contratantes relacionados com o tratado, não estando, contudo, excluída a possibilidade de recurso a meios suplementares de interpretação, segundo o artigo 32.º da Convenção de Viena. [...] [Esta Convenção] não fornece qualquer definição quanto aos meios complementares de interpretação, mas admite, por exemplo, que os trabalhos preparatórios e as

---

<sup>11</sup> O artigo 3.º n.º 2 da CMOCDE tem uma abordagem mais direta do que os artigos 31.º, 32.º e 33.º da Convenção de Viena. Ver MILAN MATIJEVIC, “The Notion of Artistes in Article 17 of the OECD Model Tax Convention”, in *Taxation of Artistes and Sportsmen in International Tax Law* (Coordenação: Walter Loukota e Markus Stefaner), Viena, Linde, 2007, p. 23.

<sup>12</sup> Cfr. JOSÉ ALMEIDA FERNANDES, “A interpretação das Convenções para Evitar a Dupla Tributação: Desafios da interacção entre normas fiscais convencionais e domésticas”, in *Direito Fiscal Internacional e Europeu* (Coordenação: Margarida Reis Abreu) [Em linha], Lisboa, Centro de Estudos Judiciários, 2015, p. 12, disponível em [http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/Administrativo\\_fiscal/eb\\_Direito\\_Fiscal\\_Internacional\\_Europeu.pdf](http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/Administrativo_fiscal/eb_Direito_Fiscal_Internacional_Europeu.pdf), consultado pela última vez em 22/03/2018 (interpolações nossas). Para uma análise mais detalhada da regra do n.º 2 do artigo 3.º da CMOCDE, abordando o seu surgimento, a questão de qual dos Estados (o da residência ou o da fonte) deve aplicar o significado da sua legislação doméstica e, atendendo a que esta regra refere “unless the context otherwise requires”, o que constitui este “contexto”, ver, nomeadamente, THOMAS BRAMO, “The Notion of «Income» in the Sense of Art. 17 OECD Model”, in *Taxation of Artistes and Sportsmen in International Tax Law* (Coordenação: Walter Loukota e Markus Stefaner), Viena, Linde, 2007, p. 76, 77 e 78.

<sup>13</sup> ALBERTO XAVIER, a propósito do n.º 2 do artigo 3.º da CMOCDE, dá conta que “parte da doutrina, liderada por VOGEL, atribui-lhe o significado amplo de uma *general renvoi clause*, que deveria presidir tanto à interpretação do tratado, quanto ao problema da qualificação e que teria como consequência legitimar a aplicação subsidiária, pelo Estado que aplica o tratado, do seu direito interno”. Posição com a qual ele, precisamente, não concorda, apresentando um conjunto de argumentos para tal, dos quais extrai a seguinte conclusão: “O [n.º 2] do artigo 3.º não reveste o alcance de uma cláusula geral de reenvio para o direito interno, como regra subsidiária de interpretação e aplicação do tratado, como pretende VOGEL, antes estabelece o círculo excepcional de hipóteses restritas, em que o direito fiscal interno pode ser utilizado para definir expressões não definidas no tratado, como por exemplo, «lucro» ou «controlo directo ou indirecto»”. Ver ALBERTO XAVIER, *Direito Tributário...*, op. cit., p. 155, 156 e 157 (aspas e itálicos no original, interpolação nossa).

<sup>14</sup> Cfr. MARIA MARGARIDA CORDEIRO MESQUITA, *As Convenções sobre Dupla Tributação*, Lisboa, Centro de Estudos Fiscais, 1998, p. 41.

<sup>15</sup> Cfr. KAROLINA TETĀK, *Taxation of International...*, op. cit., p. 42.

circunstâncias em que um tratado foi concluído possam ser considerados como meios complementares de interpretação”, como destaca JOSÉ DE CAMPOS AMORIM<sup>16</sup>.

Para MOLENAAR, o artigo 3.º n.º 2 da CMOCDE é uma regra geral de interpretação. A prioridade é dada ao texto da CDT, tendo o contexto da mesma como segunda prioridade. Todos os elementos que possam ser tomados em conta ou a que se possa geralmente recorrer para a interpretação dos tratados devem ser incluídos como fazendo parte do contexto da CDT. Para os desportistas, este contexto será o artigo 17.º da CMOCDE, os seus Comentários e outros documentos (como o Relatório da OCDE, de 1987, por exemplo), juntamente com as decisões dos tribunais e das autoridades fiscais nos Estados Contratantes, nas matérias envolvendo a CDT. Deste modo, só mesmo quando a definição, feito este trajeto, continua a não estar suficientemente clarificada é que se recorre à interpretação nacional, embora haja quem não concorde com isto e entenda que as definições nacionais devam intervir antes nesta hierarquia<sup>17</sup>.

Deveras importante, igualmente, é analisar o papel desempenhado pelos Comentários à CMOCDE, matéria de controvérsia na doutrina. Como frisa MARIA MARGARIDA CORDEIRO MESQUITA, “não há, presentemente, consenso sobre a base jurídica do recurso aos Comentários. A questão do valor jurídico dos Comentários encontra respostas muito diferentes nos vários Estados-membros, quer junto das administrações fiscais, quer da doutrina e da jurisprudência – desde a dedução das Recomendações do Conselho de um dever de interpretação dos tratados que incorporem as linhas do Modelo OCDE de acordo com os seus Comentários, até um meio suplementar de interpretação ou um instrumento relacionado com o tratado ou parte do «contexto» do tratado, na medida em que os Estados não tenham formulado reservas ou observações”<sup>18</sup>. Também HUGO PINHEIRO FERREIRA refere o mesmo: “O valor dos Comentários e o seu enquadramento nas regras de interpretação da Convenção de Viena tem sido há várias décadas alvo de debate doutrinal, não havendo uma resposta consensual”<sup>19</sup>.

Por isso, neste âmbito, limitamo-nos, em termos concretos, a traçar um panorama geral, mas resumido desta problemática, atendendo, justamente, às referências constantes que iremos fazer, no nosso trabalho, aos Comentários ao artigo 17.º da CMOCDE, como futuramente teremos

---

<sup>16</sup> Cfr. JOSÉ DE CAMPOS AMORIM, “A Interpretação e Aplicação...”, *op. cit.*, p. 474 e 477 (interpolação nossa).

<sup>17</sup> Cfr. DICK MOLENAAR, *Taxation of International Performing Artists - The problems with Article 17 OECD and how to correct them*, Amesterdão, IBFD, 2006, p. 65 e 66.

<sup>18</sup> Cfr. MARIA MARGARIDA CORDEIRO MESQUITA, *As Convenções sobre...*, *op. cit.*, p. 21 (aspas no original).

<sup>19</sup> Cfr. HUGO PINHEIRO FERREIRA, *O valor dos Comentários à Convenção Modelo da OCDE à luz dos protocolos e outros acordos colaterais anexos às Convenções de Dupla Tributação* (Em linha), Lisboa, Universidade Católica Portuguesa, 2014, p. 56, disponível em <https://repositorio.ucp.pt/bitstream/10400.14/17096/1/Tese%20-%20O%20valor%20dos%20Coment%C3%A1rios%20%C3%A0%20Conven%C3%A7%C3%A3o%20Modelo%20da%20OCDE%20%C3%A0%20luz%20dos%20protocolos%20e%20outros%20acordos%20c.pdf>, consultado pela última vez em 23/03/2018.

oportunidade de constatar. Daí que seja nosso apanágio perceber, sobretudo, a relevância que lhes é dada pela doutrina.

Por exemplo, GUSTAVO LOPES COURINHA refere que os Comentários funcionam “como um elemento interpretativo útil na descoberta do sentido que dimana das normas convencionais propostas no Modelo e são, ainda, um *fórum* de afirmação daquela que é a política internacional de cada Estado-Membro desta organização face ao normativo e à interpretação ali propostos”. Sendo de destacar, como refere o mesmo autor, que “é muito evidente a sub-divisão nos Comentários, entre os «comentários» propriamente ditos (ou *stricto sensu*) – que fornecem aos intérpretes aquela que é a interpretação proposta pela OCDE para cada artigo (são elaborados pelo Comité Fiscal da OCDE que reúne representantes das Administrações Fiscais dos Estados-Membros da organização) – as «Observações aos comentários» e, por último, as «Reservas aos artigos»”<sup>20</sup>.

Assim, em relação às duas últimas realidades, os Estados-Membros da OCDE podem, de facto, aproveitar os Comentários para manifestar a sua discordância quer relativamente aos Comentários propriamente ditos do Comité Fiscal da OCDE (as denominadas “observações”), quer relativamente ao próprio texto da CMOCDE (as chamadas “reservas”)<sup>21</sup>.

Portanto, ambas as realidades, como a sua própria terminologia indica, têm conteúdos e propósitos diferentes, ainda que as duas sejam da exclusiva autoria dos Estados<sup>22</sup>. Mais concretamente, as observações, nas palavras de DULCE MANUEL NETO, “são meras declarações interpretativas. O Estado que a formula demonstra estar de acordo com a redacção proposta para o preceito, discordando apenas da interpretação que dele é feita pelo Comité dos Assuntos Fiscais da OCDE”. Quanto às reservas, e de acordo com as palavras da mesma autora, “o Estado que emite uma «Reserva» não está de acordo com a própria redacção proposta para um preceito e reserva-se o direito de optar por uma diferente redacção nas convenções que venha a celebrar (caso, naturalmente, o outro Estado contratante concorde e aceite essa outra redacção). E é neste enquadramento que se compreende que as «Reservas» formuladas pelos Estados membros só possam produzir efeitos jurídicos se forem efectivamente concretizadas nas Convenções que esses Estados celebrem, sob pena de não passarem de meras declarações de intenções”<sup>23</sup>.

---

<sup>20</sup> Cfr. GUSTAVO LOPES COURINHA, “Da Tributação do *Software* nas Convenções de Dupla Tributação celebradas por Portugal, à luz das Alterações de 2008 aos Comentários da Convenção Modelo da OCDE”, in *Fiscalidade – Revista de Direito e Gestão Fiscal*, n.º 37, 2009, p. 29 e 30 (aspas e itálicos no original).

<sup>21</sup> Cfr. ALBERTO XAVIER, *Direito Tributário...*, *op. cit.*, p. 104.

<sup>22</sup> Cfr. GUSTAVO LOPES COURINHA, “Da Tributação do *Software...*”, *op. cit.*, p. 30.

<sup>23</sup> Cfr. DULCE MANUEL NETO, “A interpretação das Convenções de dupla tributação”, 2011, p. 8 e 9, disponível em [http://www.amiafp.pt/images/phocadownload/Interven%C3%A7%C3%B5es/coloquio2011\\_dulcenet.pdf](http://www.amiafp.pt/images/phocadownload/Interven%C3%A7%C3%B5es/coloquio2011_dulcenet.pdf), consultado pela última vez em 08/02/2018 (aspas no original).

Por conseguinte, e, como espécie de conclusão deste ponto, podemos dizer que estamos, nas palavras de GUSTAVO LOPES COURINHA, “diante de uma abissal distinção entre «reservas» e «observações»: o Estado manifesta, nestas, a sua discordância face à interpretação avançada para um dado artigo pela OCDE; naquelas, é a adopção do próprio artigo que vem posta em causa pelo Estado que consagrou a «reserva» e não apenas o sentido interpretativo veiculado por aquela organização internacional”<sup>24</sup>.

Por tudo, os Comentários à CMOCD E parecem desempenhar um papel fulcral na aplicação das convenções. Eles são determinantes na sua interpretação e conseqüente aplicação, bem como na resolução de litígios que eventualmente possam ocorrer<sup>25</sup>. Efetivamente, como GUSTAVO LOPES CORINHA frisa, “seja enquanto «contexto» de um determinado tratado (por aplicação do artigo 31.º da Convenção de Viena), seja enquanto «trabalho preparatório» (caso em que configura um «meio complementar de interpretação», pelo artigo 32.º da Convenção de Viena), os comentários da CMOCD E são reconhecidos pela totalidade da doutrina enquanto instrumentos interpretativos que ajudam o intérprete a extrair o correcto sentido das normas convencionais fiscais”<sup>26</sup>.

Só a título de exemplo das dificuldades que esta matéria encerra e da controvérsia em seu redor, podemos referir dois autores:

- JOSÉ DE CAMPOS AMORIM, por exemplo, é da opinião que os Comentários representam, para os Estados que adotem a CMOCD E, “um meio auxiliar de interpretação das CDT [e.] como meio complementar de interpretação ou instrumento subsidiário de interpretação, [p]odem contribuir para uma certa uniformização ou harmonização das CDT, desde que não alterem a [sua] substância”<sup>27</sup>. Mas, na opinião deste mesmo autor, “ao contrário dos trabalhos preparatórios do Modelo de Convenção da OCDE, que são documentos que têm em vista, essencialmente, a preparação e conclusão de um determinado Modelo de Convenção, os Comentários destinam-se a fixar o sentido dos termos e conceitos previstos no Modelo de Convenção da OCDE e orientar os Estados na interpretação das CDT, não estando os Estados obrigados a conhecer o seu conteúdo quando celebram uma CDT”<sup>28</sup>.

---

<sup>24</sup> Cfr. GUSTAVO LOPES COURINHA, “Da Tributação do *Software...*”, *op. cit.*, p. 35 (aspas no original).

<sup>25</sup> Cfr. JOSÉ DE CAMPOS AMORIM, “A Interpretação e Aplicação...”, *op. cit.*, p. 478.

<sup>26</sup> Cfr. GUSTAVO LOPES COURINHA, “Da Tributação do *Software...*”, *op. cit.*, p. 37 e 38 (aspas no original).

<sup>27</sup> TETĽAK afirma: “The legal nature of the OECD Commentary of the OECD Model is the subject of controversy, but, in general, it is assumed that it is a form of authentic, authorial interpretation, or the material used for the construction of the treaties on the avoidance of double taxation containing provisions modelled on the OECD Model. On the basis of the Vienna Convention on the Law of Treaties (VCTL), the OECD Commentary is regarded as a supplementary means of interpretation of double tax treaties. The drafters of the Commentary explained how they understand the concepts in the OECD Model and how they intend to interpret its provisions”. Ver KAROLINA TETĽAK, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 41.

<sup>28</sup> Cfr. JOSÉ DE CAMPOS AMORIM, “A Interpretação e Aplicação...”, *op. cit.*, p. 478 e 479 (interpolações nossas).

- ALBERTO XAVIER discorda, quer do facto de os Comentários serem considerados um meio suplementar de interpretação, na modalidade de trabalhos preparatórios, quer, igualmente, do facto de serem considerados “contexto”: “[Aos Comentários] também não se lhes pode atribuir o significado de «contexto» para efeitos do artigo 31.º da Convenção de Viena sobre Direitos dos Tratados, tendo em vista o carácter genérico, paradigmático e, portanto, não vinculante do próprio objecto dos Comentários, que não é um tratado, nem um acordo conexo com o mesmo. Pelas mesmas razões, também não podem ser considerados meio suplementar de interpretação, na modalidade de trabalhos preparatórios, para efeitos do artigo 32.º da referida convenção. Assim, o facto de uma das partes de um tratado não adoptar a interpretação dos Comentários, não permite à outra parte alegar violação de tratado, ilícita, face ao Direito Internacional Público”<sup>29</sup>.

A propósito do papel dos Comentários, e como exemplo da posição da jurisprudência portuguesa, deve também fazer-se referência ao Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo (STA) de 02-02-2011 (processo n.º 0621/09)<sup>30</sup>, em que a posição assumida é a de que os Comentários são “um mero elemento de valia na interpretação e aplicação das Convenções”, referindo, desta forma, tratar-se de “mera doutrina que não é vinculativa nem para essas administrações nem para os Tribunais”, algo que vai também ao encontro daquilo que defende ALBERTO XAVIER, citado no referido acórdão, segundo o qual “o peso interpretativo dos Comentários não pode, pois, ir além do que se reconhece à melhor doutrina”<sup>31</sup>.

---

<sup>29</sup> Cfr. ALBERTO XAVIER, *Direito Tributário...*, op. cit., p. 153 e 154 (aspas no original, interpolação nossa).

<sup>30</sup> Acórdão do STA de 2 de Fevereiro de 2011, no Processo n.º 0621/09, disponível em <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/d2defb6ac0b9a22e80257833003721a5?OpenDocument&ExpandSection=1>, consultado pela última vez em 20-03-2018.

<sup>31</sup> De facto, para este autor, relativamente aos Comentários à CMOCDE, “um ponto é inquestionável: tratando-se de textos preparados e elaborados consensualmente por peritos designados pelos governos dos Estados membros, eles constituem uma séria «referência interpretativa», para usar a expressão do próprio Comité [de Assuntos Fiscais da OCDE]”. Contudo, tal aspeto não deve, no seu entendimento, significar que os Comentários são “«acordos multilaterais entre as Administrações dos vários países», nem tão pouco vinculantes para essas administrações e muito menos para os tribunais. A isso se opõe o carácter técnico-opinativo e não dispositivo do documento e sobretudo o princípio da legalidade, avesso a aceitar a força vinculante de texto não elaborado pelos órgãos constitucionais competentes”. A isto, o autor ainda acrescenta, de forma a sustentar o seu entendimento, que os Comentários proveem de organismo tecnocrático, sem a necessária imparcialidade e sem a participação de personalidades independentes, designadas pelos poderes judicial ou legislativo, estando, assim, tal participação limitada unicamente ao poder executivo. Por isso, para ALBERTO XAVIER, é “desmesurada a importância que lhe pretende atribuir o próprio Comité”. Ver ALBERTO XAVIER, *Direito Tributário...*, op. cit., p. 152 e 153 (aspas no original, interpolação nossa). Igualmente no sentido de que os Comentários não são vinculativos, temos TETĽAK: “**The Commentary [i]s not legally binding**, but it is an important source of information in the interpretation of double tax treaties”. Ver KAROLINA TETĽAK, *Taxation of International...*, op. cit., p. 41 (interpolação e negritos nossos). No entanto, o valor a atribuir aos Comentários à CMOCDE, como já referimos, é objeto de controvérsia, por isso, a este propósito dos Comentários à CMOCDE não serem vinculativos para as administrações, nem para os tribunais, diga-se que há autores que discordam de tal posição, como, por exemplo, RUI DUARTE MORAIS. Este último autor, de forma a sustentar a sua posição, refere, em primeiro lugar, que tais Comentários são aprovados por funcionários nomeados pelas respetivas administrações fiscais nacionais e não por tecnocratas da OCDE, pelo que se a administração fiscal que representam não concordar com a redação de determinado comentário deve fazer valer e expressar tal posição de discordância publicamente, nomeadamente sob a forma de uma “observação”, dando conta, igualmente, do modo como a respetiva administração interpretará tal norma. Desta forma, RUI DUARTE MORAIS entende que “ao subscrever determinado *comentário*, a AF [Administração Fiscal] de um Estado **anuncia publicamente** a forma como passará a interpretar determinada norma convencional. [E este anúncio] é uma afirmação solene, feita no contexto de uma organização internacional de que Portugal é membro, que se destina a ser publicada [e, consequentemente,] «utilizada» pelos possíveis interessados”, mormente os residentes dos dois Estados Contratantes. Ora, na linha de entendimento do mesmo autor, tal anúncio (solene) e, atento o princípio da boa fé consagrado no artigo 266.º da CRP, gerará nos residentes desses Estados “legítima confiança de que essa administração fiscal irá actuar em conformidade com o que anunciou, pelo que a tais *comentários* tem, necessariamente, de ser atribuída eficácia vinculativa”. E, para o autor, ainda que esses comentários não vinculem diretamente os tribunais, uma vez não se tratarem de normas jurídicas, vinculam-nos indiretamente pela aplicação do princípio da boa fé, o qual pode prevalecer sobre o princípio da legalidade. Assim, um “tribunal não pode validar uma interpretação da norma convencional, feita pela administração fiscal, que, no concreto, resulte mais desfavorável para o interessado do que a que ficou expressa no

Mas, é de realçar que, por norma, os Comentários à CMOCDE têm sido referidos pelos tribunais nacionais, pelas administrações fiscais e pelos sujeitos passivos, sempre que esteja em causa a interpretação de uma CDT, em relação à qual os Estados se basearam na CMOCDE<sup>32</sup>.

Por isso, merece referência a posição de HUGO PINHEIRO FERREIRA que é muito pertinente: “Parece inequívoca a solução de que os Comentários, em si mesmos, não têm nem foram construídos para ter um valor vinculativo, sendo portanto *soft law*. [...] Apenas existe uma adstrição aos Estados-Membros de os avaliar em boa fé, estando a adoção do sentido interpretativo constante dos Comentários inteiramente dependente desse juízo. [...] Este entendimento não significa que os Comentários são desprovidos de valor. Pelo contrário. Os Comentários apresentam-se, desde logo, entre os demais meios de interpretação das CDT, como um dos principais elementos a considerar, e [...] têm um enorme peso sobre as administrações tributárias e tribunais. Por outras palavras, enquanto *soft law* os Comentários pretendem ser um instrumento complementar de ajuda na atribuição do melhor sentido interpretativo constante das provisões da CDT quando baseadas na Convenção Modelo. [E] nada impede que com o seu uso os Comentários possam vir a adquirir um maior valor, nomeadamente que venham a tornar-se um costume internacional. Todavia, [...] tal pretensão ainda está longe de ser uma realidade”<sup>33</sup>.

Portanto, independentemente de terem ou não valor vinculativo, os Comentários são considerados por grande parte da doutrina como tendo um peso significativo, como pudemos verificar.

Interessante, também, e importante, ainda que sem pretensões de aprofundarmos aqui a questão, é, uma vez mais, aquilo que HUGO PINHEIRO FERREIRA refere. Isto, porque o que vimos acima é a opinião do autor sobre aquilo que ele considera o valor intrínseco dos Comentários à CMOCDE. Mas, ele procura demonstrar aquilo a que chama o valor real dos Comentários: “O valor real dos Comentários não pode ser aferido através de uma simples análise dos Comentários *per se*, devendo o intérprete ter em consideração todo e qualquer elemento extrínseco. Não falamos aqui dos princípios de direito internacional (*maxime* a boa fé e respetivos subprincípios) e a intenção tácita das partes, [...] mas também [...] da intenção assumida das partes, principalmente através de protocolos, troca de notas e declarações conjuntas, onde nos últimos anos, tornou-se

---

respectivo comentário (ou na observação a ele feita), mesmo quando considere que essa interpretação é a mais correcta”. Ver RUI DUARTE MORAIS, “Convenções para Evitar...”, *op. cit.*, p. 13, 14 e 15 (aspas, itálicos e negritos no original, interpolações nossas).

<sup>32</sup> Cfr. JOSÉ DE CAMPOS AMORIM, “A Interpretação e Aplicação...”, *op. cit.*, p. 479.

<sup>33</sup> Cfr. HUGO PINHEIRO FERREIRA, *O valor dos Comentários à Convenção Modelo da OCDE...*, *op. cit.*, p. 35 e 36, disponível em <https://repositorio.ucp.pt/bitstream/10400.14/17096/1/Tese%20-%20O%20valor%20dos%20Coment%C3%A1rios%20C3%A0%20Conven%C3%A7%C3%A3o%20Modelo%20da%20OCDE%20C3%A0%20Iuz%20dos%20protocolos%20e%20outros%20acordos%20c.pdf>, consultado pela última vez em 23/03/2018 (itálicos no original, interpolações nossas).

uma tendência por parte de alguns Estados fazer uma referência expressa aos Comentários enquanto (principal) meio interpretativo das CDT”<sup>34</sup>.

Questão, igualmente, relevante, mas ligeiramente diferente, e que também não é consensual, prende-se com a questão de saber, na interpretação de uma concreta CDT, que versão dos Comentários (e da própria CMOCDE) deve ser tida em conta: se as referências devem ser feitas à versão dos Comentários (e, como dissemos, da própria CMOCDE) em vigor no momento da data de conclusão da respetiva CDT (a chamada “interpretação estática”) ou, então, se as referências devem ser feitas à versão presente dos Comentários, uma vez que estes são regularmente atualizados e desenvolvidos (é a denominada “interpretação dinâmica, evolutiva ou atualista”). Como refere TETŁAK, “while the static approach is restrictive and does not allow the treaty to adjust to the changed circumstances of the time, making it less effective, dynamic interpretation can lead to uncertainty and asymmetry in the interpretation and application of the treaty. Therefore, the dynamic approach cannot be unlimited and result in a unilateral violation of treaty obligations, which might occur as a result of implied provisions that the treaty does not contain”<sup>35</sup>.

A propósito dos Comentários da CMOCDE, RUI DUARTE MORAIS dá conta da posição da OCDE, referindo que “dada a sua natureza interpretativa, a OCDE preconiza que [estes] tenham eficácia retroactiva, ou seja, que o texto das convenções seja lido à luz dos *comentários* mais recentes (no pressuposto de não existirem alterações relevantes entre o texto da «norma» do Modelo comentado e o da norma da concreta Convenção em causa)”<sup>36</sup>. Ou seja, a OCDE sufraga “uma posição de recurso aos comentários mais recentes à CMOCDE para efeitos de interpretação de CDTs anteriores nos casos em que aquelas se limitem a aclarar (e nunca a inovar) o sentido interpretativo que já anteriormente se extraía da letra da Convenção Modelo uma vez transplantada para cada Convenção concreta”, como deixa claro GUSTAVO LOPES COURINHA<sup>37</sup>.

Portanto, os atuais Comentários à CMOCDE estipulam que as alterações ou atualizações aos Comentários, desde que não sejam alterações ou atualizações substanciais e, na medida que estas refletem o consenso dos Estados-Membros da OCDE sobre a interpretação adequada das

---

<sup>34</sup> Cfr. HUGO PINHEIRO FERREIRA, *O valor dos Comentários à Convenção Modelo da OCDE...*, *op. cit.*, p. 37, disponível em <https://repositorio.ucp.pt/bitstream/10400.14/17096/1/Tese%20-%20O%20valor%20dos%20Coment%C3%A1rios%20C3%A0%20Conven%C3%A7%C3%A3o%20Modelo%20da%20OCDE%20C3%A0%20luz%20dos%20protocolos%20e%20outros%20acordos%20c.pdf>, consultado pela última vez em 23/03/2018 (itálicos no original, interpolações nossas). Para uma análise completa da questão, sugerimos a consulta integral desta obra, a qual, mais especificamente, diga-se, é a dissertação de mestrado deste autor.

<sup>35</sup> Cfr. KAROLINA TETŁAK, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 42.

<sup>36</sup> Cfr. RUI DUARTE MORAIS, “Convenções para Evitar a Dupla...”, *op. cit.*, p. 13 (aspas e itálico no original, interpolação nossa).

<sup>37</sup> Cfr. GUSTAVO LOPES COURINHA, “Da Tributação do *Software...*”, *op. cit.*, p. 39.

disposições existentes e a sua consequente aplicação a situações específicas, devem ser normalmente aplicadas na interpretação das CDT's celebradas antes mesmo dessas alterações ou atualizações terem ocorrido. Contudo, no caso de as disposições das CDT's celebradas anteriormente diferirem, substancialmente, das mudanças mais recentes aos próprios artigos da CMOCDE, bem como das alterações aos Comentários que resultem dessas mesmas mudanças, então estas não devem ser aplicadas na interpretação dessas CDT's<sup>38</sup>.

De tudo isto podemos retirar a conclusão de que a OCDE recomenda uma “interpretação dinâmica, evolutiva ou atualista dos tratados”, ainda que esta, como GUSTAVO LOPES COURINHA afirma, “não é nunca aceite irrestritamente, nem sequer pelo próprio Comité de Assuntos Fiscais, responsável pela elaboração e actualização dos Comentários (*stricto sensu*) à Convenção Modelo”, destacando este autor que, se na verdade, “a posição daquele Comité, embora afirmativa face à admissibilidade de uma interpretação atualista ou evolutiva com base nos Comentários, já é de alguma contenção, a da quase totalidade da doutrina é nitidamente negativa, repudiando qualquer tentativa de interpretar Convenções de Dupla Tributação com base em Comentários que lhes são posteriores”<sup>39</sup>.

Na doutrina portuguesa, ALBERTO XAVIER, por exemplo, defende que os novos Comentários não se devem aplicar a convenções celebradas antes da sua elaboração ou revisão. Defende, deste modo, que estes não devem ter “efeito ambulatório”, já que isso seria admitir uma revisão disfarçada da CMOCDE<sup>40</sup>. A este propósito também e, uma vez que a posição defendida é semelhante, temos MARIA MARGARIDA CORDEIRO MESQUITA, segundo a qual, apesar de o Comité dos Assuntos Fiscais da OCDE defender que as convenções existentes celebradas antes da elaboração ou revisão dos novos Comentários devam, na medida do possível, ser interpretadas de acordo com o espírito desses novos Comentários elaborados ou revistos, “este entendimento não pode, porém, ser apoiado à face de ordens jurídicas como a portuguesa. As autoridades fiscais, ao incorporarem nas suas convenções o texto de uma disposição do Modelo, aceitam-na, implicitamente, nos termos em que ela é interpretada pelos Comentários então existentes”<sup>41</sup>.

Também GUSTAVO LOPES COURINHA partilha a mesma posição, argumentando: “O fenómeno interpretativo actualista das CDTs celebradas por Portugal [...] permitiria aos intérpretes ultrapassar os próprios negociadores convencionais, regulando aqueles aquilo que estes, em representação dos respectivos Estados Contratantes, não regularam. A ser procedente uma tal

---

<sup>38</sup> Cfr. KAROLINA TETŁAK, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 42.

<sup>39</sup> Cfr. GUSTAVO LOPES COURINHA, “Da Tributação do *Software...*”, *op. cit.*, p. 39 e 40 (itálicos no original).

<sup>40</sup> Cfr. ALBERTO XAVIER, *Direito Tributário...*, *op. cit.*, p. 153.

<sup>41</sup> Cfr. MARIA MARGARIDA CORDEIRO MESQUITA, *As Convenções sobre...*, *op. cit.*, p. 22 e 23.

solução, quer o Comité de Assuntos Fiscais (para os comentários em geral), quer os representantes das Administrações Fiscais (nas «observações» que apresentam à CMOCDE) substituir-se-iam ao poder legislativo [...] sem possuírem legitimidade para o efeito, quer para directamente determinarem os termos de uma Convenção, quer para (indirectamente) fixarem a medida da derrogação das normas fiscais internas. O novo sentido interpretativo, ao integrar-se na norma interpretada, retroagiria até à data da assinatura de cada concreta Convenção, ultrapassando aquele que era o sentido original dado à letra da norma convencional e reformatando os termos em que as normas internas são aplicáveis. [...] Estaríamos perante um claro, embora atípico, caso de retroactividade fiscal – retroactividade por via interpretativa (imposta pelos Comentários supervenientes) – que o Ordenamento Jurídico-Fiscal expressamente rejeita por meio da fórmula do artigo 103.º, n.º 3, da Constituição da República, posição essa que não vemos razões para aqui dever sofrer excepção”<sup>42</sup>.

A posição maioritária na doutrina internacional é também a favor de uma “interpretação estática” dos Comentários. A título de exemplo, BRUGGER e LANG referem: “Later Commentary amendments cannot serve to establish the parties’ intentions upon conclusion of a double taxation convention”<sup>43</sup>.

Para todos os efeitos, concluindo este ponto, podemos dizer que o objetivo dos Comentários à CMOCDE, parece passar, principalmente, por tentar garantir uma interpretação uniforme das CDT’s e, conseqüentemente, uma melhor aplicação destas<sup>44</sup>.

---

<sup>42</sup> Cfr. GUSTAVO LOPES COURINHA, “Da Tributação do *Software...*”, *op. cit.*, p. 44 e 45 (aspas no original, interpolações nossas). Para uma descrição da posição de grande parte da doutrina internacional e para uma mais completa descrição da posição da doutrina nacional (ambas quase na totalidade nitidamente negativas) e, mesmo, para uma mais completa análise dos argumentos invocados pelo próprio autor para defender o seu ponto de vista, também ele negativo, como vimos, ver, igualmente no mesmo artigo, p. 40 a 47. Com o mesmo propósito, ou seja, para uma descrição da posição de grande parte da doutrina internacional e para uma mais completa descrição da posição da doutrina nacional, não só sobre esta questão em específico, mas sobre, em termos gerais, o valor normativo dos Comentários à CMOCDE ver, também, nomeadamente, HUGO PINHEIRO FERREIRA, *O valor dos Comentários à Convenção Modelo da OCDE...*, *op. cit.*, p. 19 a 35, disponível em <https://repositorio.ucp.pt/bitstream/10400.14/17096/1/Tese%20-%20O%20valor%20dos%20Coment%C3%A1rios%20C3%A0%20Conven%C3%A7%C3%A3o%20Modelo%20da%20OCDE%20C3%A0%20luz%20dos%20protocolos%20e%20outros%20acordos%20c.pdf>, consultado pela última vez em 23/03/2018.

<sup>43</sup> Cfr. MICHAEL LANG e FLORIAN BRUGGER, “The role of the OECD Commentary in tax treaty interpretation”, in *Australian Tax Forum*, n.º 2, 2008, p. 107. Para uma análise mais detalhada e completa da questão e da posição destes autores, ver, no mesmo artigo, p. 95 a 108. Ver, também, a este nível, nomeadamente, DAVID WARD, “Is there an Obligation in International Law of OECD Members States to Follow the Commentaries on the Model?”, in *The Legal Status of the OECD Commentaries* (Coordenação: Sjoerd Douma e Frank Engle), Amesterdão, IBFD, 2008, p. 86 e seguintes; KLAUS VOGEL, “The Influence of the OECD Commentaries on Treaty Interpretation”, in *Bulletin for International Fiscal Documentation*, n.º 12, 2000, p. 612 e seguintes; MICHAEL LANG, *Introduction to the Law of Double Tax Conventions*, Amesterdão, IBFD, 2010, p. 92 e seguintes, e PETER J. WATTEL e OTTO MARRES, “The legal status of the OECD Commentary and Static or Ambulatory Interpretation of Tax Treaties”, in *European Taxation*, n.º 7, 2003, p. 222 e seguintes.

<sup>44</sup> Cfr. JOSÉ DE CAMPOS AMORIM, “A Interpretação e Aplicação...”, *op. cit.*, p. 479.

## 2. Importância do artigo 17.º da CMOCDE e questão que suscita

Na CMOCDE, e, por ser esta, como referimos, a CM que serve de referência à generalidade das CDT's celebradas a nível mundial, com o objetivo principal de se atenuar ou eliminar a dupla tributação internacional, encontramos um preceito que se aplica propositada e exclusivamente aos desportistas (e aos *entertainers*) – o artigo 17.º<sup>45</sup>. Em função desta regra específica, a tributação do rendimento dos desportistas que competem internacionalmente (e, diga-se, dos *entertainers* que atuam internacionalmente) é um pequeno, mas especial tópico na tributação internacional<sup>46</sup>.

Este preceito é uma regra de distribuição aberta que tem como objetivo a atribuição do direito a tributar o rendimento das atividades/performances desportivas, pessoalmente exercidas pelos desportistas, entre o Estado onde o desportista compete (o Estado onde realiza a sua atividade/performance desportiva - o Estado da fonte) e o Estado da residência. O artigo 17.º da CMOCDE atribui, portanto, em primeiro lugar, o direito a tributar o rendimento resultante das atividades/performances desportivas dos desportistas ao Estado da fonte, permitindo este direito uma tributação ilimitada neste Estado com base na sua legislação doméstica<sup>47</sup>. Mas atribui, igualmente, em segundo lugar, um direito secundário a tributar este mesmo rendimento ao Estado da residência dos desportistas, sem, no entanto, determinar e especificar como estes rendimentos são tributados neste último Estado<sup>48</sup>. Isto significa a potencial imposição de imposto sobre o rendimento proveniente das atividades/performances desportivas realizadas no Estado da fonte, por ambos os Estados, pelo que, deste modo, a situação fiscal real destes sujeitos depende das regras internas dos dois Estados. De facto, o Estado da residência, ao contrário do que inicialmente possa parecer devido à falta de uma referência ou menção a este direito, tem o direito a tributar os seus desportistas residentes pelo rendimento de atividades/performances desportivas que obtenham no exterior: o uso da palavra “pode” (“may”), na regra do artigo 17.º da CMOCDE, é a chave para entender o conceito de uma tal divisão desse direito. Assim, na verdade, este artigo não limita a liberdade do Estado da residência, o qual pode escolher até que ponto e de que forma

---

<sup>45</sup> Sobre o conceito de dupla tributação internacional, ver, por exemplo, ALBERTO XAVIER, *Direito Tributário...*, *op. cit.*, p. 31 a 44; JOSÉ DE CAMPOS AMORIM, “A Interpretação e Aplicação...”, *op. cit.*, p. 472 e 473, e MARIA MARGARIDA CORDEIRO MESQUITA, *As Convenções sobre...*, *op. cit.*, p. 15 e 16.

<sup>46</sup> Cfr. DICK MOLENAAR e HARALD GRAMS, “Article 17(3) for Artistes and Sportsmen: Much More than an Exception”, in *Intertax*, n.º 4, 2012, p. 270.

<sup>47</sup> E é a legislação doméstica do Estado da fonte que determina, por exemplo, a base tributável, a taxa de imposto aplicável e a forma como o imposto é cobrado, já que a CMOCDE não contém orientações a este respeito.

<sup>48</sup> Com efeito, a atribuição de um direito primário de tributação a um dos Estados em questão e a omissão das consequências fiscais no outro Estado são características das regras de distribuição aberta, de que é exemplo, como se disse, o artigo 17.º da CMOCDE.

aplica imposto sobre este rendimento ou, se, porventura, concede uma isenção e em que medida o faz<sup>49</sup>.

Ora, desta forma, como se disse, uma vez que ambos os Estados têm o direito a tributar esse rendimento, a CMOCDE parece não só não resolver o conflito de pretensões fiscais com a regra distributiva do seu artigo 17.º (em situações normais, estes sujeitos já teriam de declarar os seus rendimentos de fonte estrangeira no seu Estado da residência e a dupla tributação poderia ocorrer), como na realidade também o criar e potenciar, o que a acontecer seria um paradoxo. Contudo, ela fornece-nos uma solução para este problema: a CMOCDE força o Estado da residência a eliminar a dupla tributação, através de um dos métodos adequados para tal. É, assim, realmente, a este Estado, que compete abdicar das suas pretensões fiscais ou, pelo menos, confiná-las, para que não haja dupla tributação<sup>50</sup>.

Por sua vez, e isto é o que mais releva, o artigo 17.º da CMOCDE consubstancia uma exceção às regras para a tributação dos lucros de negócios (artigo 7.º da CMOCDE) e dos rendimentos de emprego (artigo 15.º da CMOCDE). Ele é uma exceção, portanto, respetivamente, ao artigo que abrange o rendimento dos sujeitos que efetuam serviços profissionais ou quaisquer outras atividades de natureza independente e ao artigo que regula a tributação do rendimento dos trabalhadores dependentes, o que leva a que o rendimento dos desportistas seja, pois, alvo de um tratamento fiscal diferenciado, que torna a sua tributação peculiar e extravagante. Deve fazer-se a ressalva de que, apesar de, desde 2014, com a atualização da CMOCDE que teve lugar nesse ano, parecer, pelo texto do artigo 17.º desta CM, que este artigo constitui apenas uma exceção ao artigo 15.º da CMOCDE, a verdade é que os Comentários ao artigo 17.º deixam claro que este artigo tem prioridade também sobre a aplicação do artigo 7.º da CMOCDE, pelo que, conseqüentemente, a aplicação do artigo 17.º da CMOCDE, a este nível, não se viu afetada por esta atualização<sup>51</sup>.

Os artigos 7.º e 15.º da CMOCDE restringem o direito do Estado da fonte a tributar, respetivamente, o rendimento de negócios e de emprego, obtidos no seu território e o artigo 17.º

---

<sup>49</sup> Cfr. KAROLINA TETŁAK, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 54, 80, 81, 82, 86 e 99, e "Tax Treatment of Team Performances under Art. 17 of the OECD Model Convention", in *World Tax Journal*, n.º 3, 2010, p. 263.

<sup>50</sup> Cfr. DICK MOLENAAR e HARALD GRAMS, "Scorpio and the Netherlands: Major Changes in Artiste and Sportsman Taxation in the European Union", in *European Taxation*, n.º 2, 2007, p. 63; FELIPE FERREIRA SILVA, *Tributação no Futebol: Clubes e Atletas*, São Paulo, Quartier Latin do Brasil, 2009, p. 214, 215 e 216, e KAROLINA TETŁAK, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 54 e 100.

<sup>51</sup> Comentário 1 ao artigo 17.º da CMOCDE: "Paragraph 1 provides that entertainers and sportspersons who are residents of a Contracting State may be taxed in the other Contracting State in which their personal activities as such are performed, whether these are of a business or employment nature. This provision is an **exception to the rules in Article 7 (over which it prevails by virtue of paragraph 4 of that Article)** and to that in paragraph 2 of Article 15, respectively" (negritos nossos). Esta mudança serviu apenas para evitar redundâncias no texto da CMOCDE. Como o n.º 4 do artigo 7.º da CMOCDE já especifica a prioridade do artigo 17.º da CMOCDE sobre este artigo, não há necessidade de uma repetição explícita deste princípio no dito artigo 17.º. E, por outro lado, o artigo 15.º da CMOCDE não tem qualquer referência ao artigo 17.º da CMOCDE, não devendo, portanto, ser eliminado do texto deste último artigo. No entanto, a mudança que vimos não tem qualquer implicação na aplicação do artigo 17.º da CMOCDE.

da CMOCDE, e esta é a particularidade essencial que resulta deste preceito e, conseqüentemente, dos artigos semelhantes a este nas concretas CDT's, ao dar a este Estado (ao Estado da fonte), por sua vez, o direito a tributar o rendimento auferido por não residentes em relação a atividades/performances desportivas, pessoalmente exercidas como um desportista neste Estado, sem qualquer limitação, determina os limites dessa restrição. O artigo 17.º da CMOCDE é, assim, uma *lex specialis* em relação aos artigos 7.º e 15.º da CMOCDE, que resulta da sua aplicação “não obstante as disposições” destas regras gerais. Aliás, este preceito tem uma abordagem diferente da dos outros dois artigos, já que ele se foca no tipo de atividade (e no conteúdo do trabalho) e não na base legal, natureza jurídica ou posição jurídica da atividade. Enquanto, na CMOCDE, os rendimentos de negócios e os rendimentos de emprego foram separados em função da forma jurídica da atividade económica, a exceção relativa ao rendimento dos desportistas foi feita, portanto, com base no tipo de atividade<sup>52</sup>.

Ora, colocando de lado, o artigo 17.º da CMOCDE, a regra de distribuição normal do artigo 7.º da CMOCDE, tratando-se de rendimentos de negócios auferidos por um desportista nessa condição, de atividades/performances realizadas pessoalmente no seu território, o Estado onde o desportista compete (o Estado da fonte) tem o direito a tributar esses rendimentos, mesmo que este sujeito ou um terceiro não tenha um EE neste Estado<sup>53</sup>. Por exemplo, em alguns desportos, sobretudo individuais (mas, mesmo em alguns de equipa), os desportistas têm um estatuto independente e obtêm rendimentos de atividades de negócios<sup>54</sup>, referindo TETŁAK: “Athletes can act as independent service providers and conclude civil contracts upholding their freelance status”<sup>55</sup>. E, na verdade, a remuneração de um desportista com base num contrato civil pode ser

---

<sup>52</sup> Cfr. DICK MOLENAAR, *Taxation of International...*, op. cit., p. 65; KAROLINA TETŁAK, *Taxation of International...*, op. cit., p. 54, 88, 139 e 294, e “The 2014 update to art. 17 of the OECD Model Tax Convention”, in *GSLTR – Global Sports Law and Taxation Reports*, n.º 3, 2014, p. 9, e PASQUALE PISTONE e ERICH SCHAFFER, “Entertainers According to Art 17 OECD Model Convention”, in *The OECD-Model-Convention and its Update 2014* (Coordenação: Michael Lang, Pasquale Pistone, Alexander Rust, Josef Schuch, Claus Staringer e Alfred Storck), Amesterdão, IBFD, 2015, p. 55.

<sup>53</sup> O n.º 1 do artigo 7.º da CMOCDE é taxativo: “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. If the enterprise carries on business as aforesaid, the profits that are attributable to the permanent establishment in accordance with the provisions of paragraph 2 may be taxed in that other State”. Ou seja, não possuindo a empresa um EE no outro Estado Contratante, não poderá ver os seus lucros tributados nesse mesmo outro Estado (no Estado da fonte), mas unicamente no Estado da residência. Deve dizer-se que o conceito de EE deve ter o significado do artigo 5.º da CMOCDE.

<sup>54</sup> Sejam exercidas sob a forma de uma empresa ou de um trabalhador independente (ou por conta própria) que presta serviços profissionais.

<sup>55</sup> Ainda que, como acrescenta a mesma autora, seja necessário obter uma licença da associação desportiva relevante: “A requirement in professional sports is often to obtain a licence from the relevant sports association and licensed athletes can generally be registered as entrepreneurs or self-employed, which is quite common among professional athletes with high earnings”. Acrescentando, ainda: “A civil contract offers greater freedom to determine the rights and obligations of the parties than in the case of a contract of employment. [...] A civil law contract in the field of professional sports can be concluded for a definite or indefinite period. The contract with an athlete typically covers at least a season in the league of the sport. The contract may also include a couple of seasons and then usually contains a clause relating to the amount of money required from the player in the event of his leaving the club before the end of the period for which the contract was concluded. The amount of the compensation is generally paid for the player by the acquiring club. In turn, the player may receive incentive compensation for the signing of an agreement for the provision of sports services [...]. Clubs may also lend each other players (so-called temporary transfers). A contract with an athlete can also be entered into for specific tournaments or games in which the player performs as a guest”.

constituída por componentes fixas e variáveis, sendo de frisar que os desportistas com estes contratos podem praticamente obter uma proteção similar à dos trabalhadores dependentes<sup>56</sup>.

O artigo 17.º da CMOCDE também indica expressamente, como se viu, que é uma exceção à regra geral do artigo 15.º da CMOCDE, que regula o tratamento fiscal dos rendimentos de emprego, pelo que, assim, o rendimento resultante de atividades/performances desportivas pessoalmente realizadas no âmbito de uma relação de emprego pode ser tributado no Estado em que tais atividades são realizadas, sem quaisquer restrições<sup>57</sup>. Com efeito, até mesmo o rendimento derivado de atividades de curto prazo realizadas pelos desportistas no Estado da fonte pode ser tributado neste Estado, já que a este é permitido cobrar imposto, independentemente da duração da presença do desportista no seu território (não é preciso que este sujeito esteja presente por um período substancial de tempo que é de 183 dias num período de 12 meses, no caso da aplicação do dito artigo 15.º). Além disso, com a aplicação do artigo 17.º da CMOCDE, também não têm qualquer importância os requisitos relacionados com a entidade empregadora do desportista, já que a falta de residência desta (por exemplo, da equipa ou clube desportivos) no Estado da fonte ou a falta de um EE igualmente por parte desta nesse mesmo Estado (condições que excluiriam o direito a tributar do Estado da fonte pela aplicação do artigo 15.º da CMOCDE) não contam para nada. E, aliás, é muito comum, hoje em dia, os desportistas serem contratados com base num contrato de trabalho, sobretudo por clubes desportivos profissionais<sup>58</sup>. Isto permite aos desportistas uma sensação de estabilidade e segurança, já que um contrato deste género normalmente prevê um salário-base fixo, habitualmente pago por mês, independentemente, por exemplo, dos resultados desportivos ou do número de performances desportivas efetuadas<sup>59/60</sup>.

---

<sup>56</sup> Cfr. KAROLINA TETŁAK, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 147 a 151 (interpolação nossa).

<sup>57</sup> O n.º 1 do artigo 15.º da CMOCDE prescreve que: "salaries, wages and other similar remuneration derived by a resident of a Contracting State in respect of an employment shall be taxable only in that State unless the employment is exercised in the other Contracting State. If the employment is so exercised, such remuneration as is derived therefrom may be taxed in that other State". Ou seja, este preceito permite que os rendimentos de emprego possam ser tributados no Estado da fonte, caso o emprego seja aí exercido. No entanto, e isto é o mais importante, no n.º 2 do mesmo artigo existem exceções a esta situação: "Notwithstanding the provisions of paragraph 1, remuneration derived by a resident of a Contracting State in respect of an employment exercised in the other Contracting State shall be taxable only in the first-mentioned State if: a) the recipient is present in the other State for a period or periods not exceeding in the aggregate 183 days in any twelve month period commencing or ending in the fiscal year concerned, and; b) the remuneration is paid by, or on behalf of, an employer who is not a resident of the other State, and; c) the remuneration is not borne by a permanent establishment which the employer has in the other State". Assim, o Estado da fonte está impedido de tributar estes rendimentos, mesmo que obtidos no seu território, se uma pessoa permanecer no seu território por menos de 183 dias num período de 12 meses com início ou termo no ano fiscal em causa ou se a remuneração dessa pessoa for paga por um empregador (ou em seu nome) não residente neste Estado ou, ainda, se esta remuneração não for paga através de um EE que este (o empregador) tenha no Estado da fonte.

<sup>58</sup> Maioritariamente nos desportos de equipa, ainda que também se verifique o mesmo fenómeno em relação aos desportos individuais.

<sup>59</sup> Um contrato de trabalho cria uma relação única entre o empregador e o trabalhador, caracterizada pela dependência e subordinação deste último, que deve efetuar as funções especificadas no contrato no local e à hora indicados pelo empregador, o qual exerce direção e controlo sobre o desportista, sendo, ao mesmo tempo, responsável pelas suas ações e omissões. Apesar da falta de uma definição de emprego na CMOCDE, é amplamente aceite que envolve um certo grau de dependência económica e pessoal do trabalhador, bem como falta de risco económico por parte deste último sujeito, já que este não suporta, precisamente, o risco económico do seu trabalho.

<sup>60</sup> Cfr. KAROLINA TETŁAK, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 136 a 140.

Resumindo, os fatores tidos como determinantes para estas disposições (os artigos 7.º e 15.º da CMOCDE) não têm relevância para a aplicação do artigo 17.º da CMOCDE. Independentemente da duração da estadia do desportista no Estado da fonte, de quem suporta os custos da sua remuneração ou da existência de um EE neste Estado para o qual o rendimento do desportista abrangido por este preceito possa ser atribuído, o Estado onde o desportista compete poderá exercer o seu direito a tributar o rendimento destes sujeitos. Ou seja, a especificidade maior desta tributação especial relativa ao rendimento dos desportistas que competem internacionalmente resulta da circunstância de, contrariamente a todos os outros contribuintes, não ser necessário que se verifiquem os requisitos habitualmente exigidos para que o Estado da fonte possa exercer o seu direito a tributar.

O único critério que parece ser essencial e suficiente para a aplicação deste artigo é a realização, no território de um determinado Estado, de atividades/performances desportivas: na verdade, este artigo aplica-se, sem mais, ao rendimento proveniente de atividades pessoalmente exercidas como um desportista, obtidos por um residente de um Estado Contratante no território do outro Estado Contratante, como melhor veremos adiante. A tributação na fonte do rendimento dos desportistas é, portanto, muito mais ampla do que aquela que normalmente é aplicável ao rendimento dos sujeitos abrangidos pelos artigos 7.º e 15.º da CMOCDE<sup>61</sup>.

Confirmando, na prática, aquilo que é proposto pela CMOCDE, e, atendendo a que, também, o artigo 16.º da CMEUA e o artigo 17.º da CMONU seguem, a este respeito, o artigo 17.º da CMOCDE, a maior parte dos Estados inserem um preceito do género nas suas CDT's e têm disposições especiais, nas suas legislações nacionais, para o rendimento dos desportistas (e dos *entertainers*), cobrando um imposto de retenção na fonte sobre as taxas de atividades/performances dos desportistas não residentes, quer estes sujeitos estejam numa relação de emprego, quer sejam até trabalhadores por conta própria, as suas taxas sejam rendimentos de negócios, e não tenham um EE no Estado onde ocorre a performance desportiva. Isto porque a OCDE e os Estados que dela fazem parte consideram que a tributação na fonte é uma medida razoável para assegurar que todos os desportistas pagam uma parte dos seus ganhos aos Estados relevantes. Atendendo a que estes sujeitos, como já tivemos oportunidade de dizer, também têm de declarar os seus rendimentos de fonte estrangeira no seu Estado da residência, a dupla tributação pode ocorrer, embora o Estado da residência deva assegurar a sua eliminação.

---

<sup>61</sup> Cfr. DANIEL SANDLER, "Artistes and Sportsmen (Article 17 OECD Model Convention)", in *Source versus Residence: Problems Arising from the Allocation of Taxing Rights in Tax Treaty Law and Possible Alternatives* (Coordenação: Michael Lang, Pasquale Pistone, Josef Schuch e Claus Staringer), Alphen aan den Rijn, Kluwer Law International, 2008, p. 215 e 216, e KAROLINA TETLAK, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 99.

Parece, desta forma, que a tributação do rendimento dos desportistas que competem internacionalmente é equilibrada, com o direito primário a tributar a caber ao Estado da performance, mas reservando-se um direito secundário a tributar (mais progressão) ao Estado da residência. Tudo junto parece, de facto, que foi estabelecida uma alocação razoável do imposto sobre o rendimento, mesmo que esta solução se desvie das regras normais de distribuição dos artigos 7.º e 15.º da CMOCDE<sup>62</sup>.

Contudo, o estatuto excecional do artigo 17.º da CMOCDE, no Direito Tributário Internacional, tem sido objeto de um contínuo debate ao nível académico, com muitas críticas<sup>63</sup>. Isto porque defende-se que causa problemas práticos severos e complexos. A propósito das disposições deste artigo vêm sendo dito que elas tanto têm um âmbito de aplicação amplo, como restrito e que este sistema de alocar o direito a tributar o rendimento dos desportistas que competem internacionalmente nem sempre se conforma à realidade jurídica e económica presente<sup>64</sup>. Daí que se seja interessante analisar esta questão no contexto dos grandes eventos desportivos internacionais, sobretudo nos mais recentes.

---

<sup>62</sup> Cfr. DICK MOLENAAR e HARALD GRAMS, “*Scorpio and the Netherlands...*”, *op. cit.*, p. 63, e “The Critical Need for Reform of Article 17 (Artistes and Sportsmen) of the OECD Model Tax Treaty”, in *Tax Management International Journal*, n.º 2, 2011, p. 1.

<sup>63</sup> Para uma perspectiva crítica do artigo 17.º da CMOCDE, ver, nomeadamente, AUGUSTO FANTOZZI, “Conclusions”, in *Taxation of Entertainers and Sportspersons Performing Abroad* (Coordenação: Guglielmo Maisto), Amesterdão, IBFD, 2016, p. 670 e seguintes; DANIEL SANDLER, “Artistes and Sportsmen...”, *op. cit.*, p. 215 e seguintes; DICK MOLENAAR, “Obstacles for International Performing Artists”, in *European Taxation*, n.º 4, 2002, p. 149 e seguintes; DICK MOLENAAR e HARALD GRAMS, “How to Modernize Income Taxation of International Artistes and Sportsmen”, in *Tax Management International Journal*, n.º 4, 2004, p. 238 e seguintes; DICK MOLENAAR e HARALD GRAMS, “The Critical Need for Reform of Article 17...”, *op. cit.*, p. 1 e seguintes; DICK MOLENAAR, MARIO TENORE e RICHARD VANN, “Red Card Article 17?”, in *Bulletin for International Taxation*, n.º 3, 2012, p. 127 e seguintes; HARALD GRAMS, “Artist Taxation: Art. 17 of the OECD Model Treaty – a Relic of Primeval Tax Times?”, in *Intertax*, n.º 5, 1999, p. 188 e seguintes, e JOEL A. NITIKMAN, “Article 17 of the OECD Model Treaty – An Anachronism?”, in *Intertax*, n.º 8/9, 2001, p. 268 e seguintes.

<sup>64</sup> Cfr. KAROLINA TETLAK, “Tax Treatment of Team Performances...”, *op. cit.*, p. 263; MARYTE SOMARE, “Alternative Provisions to Art 17 OECD Model Convention”, in *The OECD-Model-Convention and its Update 2014* (Coordenação: Michael Lang, Pasquale Pistone, Alexander Rust, Josef Schuch, Claus Staringer e Alfred Storck), Amesterdão, IBFD, 2015, p. 78, e PASQUALE PISTONE e ERICH SCHAFFER, “Entertainers According to Art 17...”, *op. cit.*, p. 52 e 73.

## II – DIMENSÃO OBJETIVA

### 3. Enquadramento histórico da obtenção de rendimento relacionado com a prática desportiva

Hoje em dia, é comum pensar-se que a obtenção de rendimento resultante da prática desportiva, principalmente a obtenção de rendimentos elevados<sup>65</sup>, é algo recente, quase única ou maioritariamente, associada ao século XX. Não podemos, por isso, deixar de fazer um brevíssimo enquadramento histórico<sup>66</sup>, no sentido de analisar essa ideia mais ou menos generalizada e, assim, tentarmos perceber se a atual dimensão mediática e social, bem como o prestígio que os desportistas modernos alcançaram é um fenómeno com uma origem recente e confinada apenas aos recentes séculos passados ou se, porventura, tem uma origem muito mais anterior que se refletirá não só ao nível da dimensão social que os desportistas alcançaram, mas, igualmente, ao nível da própria tributação do seu rendimento<sup>67</sup>.

De forma a averiguarmos a importância do desporto na sociedade e, como consequência, a importância e o prestígio social daqueles que participavam nas competições desportivas, podemos recuar à Antiguidade, onde encontramos um dado esclarecedor, por exemplo, da importância dos Jogos Olímpicos na Grécia Antiga<sup>68</sup>. Esse dado prende-se com o facto de, aos diferentes desportistas que iriam participar neste evento desportivo, era permitido viajar para Olímpia (e de Olímpia para as suas cidades) em segurança, uma vez que, para isso, se celebravam, aquando da sua realização, acordos de paz entre as diferentes cidades-estados que na altura existiam nesta civilização. Outro dado que também nos permite confirmar a relevância e a dimensão social do desporto num período tão longínquo e extrair já uma certa natureza internacional destes eventos desportivos é o facto de que, na Grécia Antiga, muitos gregos tinham emigrado para outras terras<sup>69</sup> e que, mesmo assim, enviavam desportistas para participar nos Jogos Olímpicos<sup>70</sup>. Ora, estes eventos desportivos eram, desta forma, participados por desportistas

---

<sup>65</sup> Como aqueles que são auferidos, por exemplo, por desportistas como Cristiano Ronaldo, Lionel Messi, Neymar ou Zlatan Ibrahimovic no futebol, Lindsey Vonn no esqui, Michael Phelps na natação, Novak Djokovic, Rafael Nadal, Roger Federer ou as irmãs Williams (Serena e Venus) no ténis, Usain Bolt no atletismo, Floyd Mayweather Jr. e Manny Pacquiao no boxe, Tiger Woods no golfe, James Harden, Kevin Durant, LeBron James ou Stephen Curry no basquetebol, Tom Brady no futebol americano, Lewis Hamilton e Sebastian Vettel na Fórmula 1 e Conor McGregor nas artes marciais mistas, entre muitos outros.

<sup>66</sup> Sem pretensões, precisamente, de querermos alongar muito esta matéria, não podemos deixar, no entanto, de referir algumas notas históricas que entendemos ser importantes para refletir sobre esta questão. Baseámo-nos esta parte do nosso trabalho em KAROLINA TETĀK, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 21 a 31.

<sup>67</sup> Será, também, por isso, nosso objetivo, percebermos melhor toda a atual forma de tributar o rendimento dos desportistas que competem a nível internacional, sem olvidar o enquadramento social, económico e político que, no fundo, consubstancia as razões subjacentes a esse tipo de tributação.

<sup>68</sup> Devemos referir que os primeiros Jogos Olímpicos da Antiguidade tiveram lugar em 776 a.C., no santuário de Olímpia, na Grécia Antiga, em honra do Deus Zeus.

<sup>69</sup> Para territórios que são hoje, por exemplo, a Síria, a Espanha, o Egito ou mesmo a Ásia.

<sup>70</sup> Mas também nos Jogos Píticos, nos Jogos Nemeus e nos Jogos Ístmicos que juntos (os Jogos Olímpicos mais estes três) formavam os denominados Jogos Pan-Helénicos.

que vinham de fora da Grécia, atribuindo a estes um carácter que podemos já qualificar e dizer como internacional, ainda que sem total rigor científico.

Naturalmente, no início, este tipo de eventos (não só os Jogos Olímpicos, mas outras competições do género) abarcavam apenas alguns desportos ou algumas formas de competição, sobretudo relacionados com um determinado carácter militar. E é também verdade que, pelo menos nessa fase inicial, eram os próprios desportistas que se financiavam a si próprios<sup>71</sup>. Mas, à medida que a competição foi ganhando uma dimensão cada vez maior, os desportistas, embora não recebendo salários, começaram a receber benefícios em espécie, numa primeira fase pagos por fundos privados e, numa segunda fase, financiados por fundos públicos, quando as equipas nacionais começaram a ganhar maior importância. De facto, as cidades-estado gregas financiavam os seus desportistas, oferecendo-lhes as melhores condições de treino e os melhores treinadores<sup>72</sup>. Outra evolução que merece a nossa atenção diz respeito aos prémios que os desportistas recebiam em função das vitórias ou mera participação neste tipo de competições.

Inicialmente, os desportistas não recebiam quaisquer prémios como consequência das suas vitórias ou participação<sup>73</sup>. No entanto, de forma a serem alcançados grandes feitos e atingidas grandes marcas, as organizações deste tipo de eventos desportivos começaram a oferecer prémios aos desportistas vencedores. Com efeito, os prémios simbólicos que antes existiam começaram a ser substituídos por prémios materiais, muito mais valiosos<sup>74</sup>. Um prémio deveras popular e comum em alguns destes eventos era o azeite, sendo que o azeite, nesta civilização, era de uma utilidade tremenda<sup>75</sup>. A título de exemplo, e porque se trata de um exemplo esclarecedor quanto à dimensão económica e social dos prémios, nos Jogos Panatenaicos, que tinham lugar em Atenas,

---

<sup>71</sup> A maioria dos desportistas eram pessoas ricas que tinham meios suficientes para poder pagar a sua preparação para este tipo de eventos, incluindo, por exemplo, treinos privados. E isto era mais notório, sobretudo, nas competições que envolviam cavalos, já que a manutenção destes animais implicava custos elevados que só podiam ser suportados por desportistas ricos. Ainda assim, em algumas competições participavam desportistas de classes mais baixas, essencialmente, como se disse, naquelas que não envolviam cavalos.

<sup>72</sup> Havendo até relatos de algumas destas cidades terem "comprado" desportistas de forma a alcançarem mais vitórias e a poderem reivindicar as vitórias destes como suas, dada a relevância que estes jogos tinham em termos sociais. Exemplo disto são as colónias gregas situadas em territórios que são a hoje a Itália e a Sardenha, que tinham uma grande tradição desportiva e que investiam forte neste tipo de competições, chegando ao ponto de recrutarem desportistas nas classes mais baixas para as competições equestres, financiando toda a sua preparação.

<sup>73</sup> Os desportistas limitavam-se a competir apenas pela glória e pelo reconhecimento, recebendo, em alguns casos, prémios somente simbólicos, como fitas de lã ou ramos de oliveira.

<sup>74</sup> A este nível, podemos apontar como prémios populares objetos de bronze, taças de prata, casacos de inverno, entre outros. E um dado interessante é que os prémios eram apresentados aos desportistas antes das competições, pelo que estes podiam escolher em qual participar, já em função daquela que, por exemplo, lhes oferecia um melhor prémio e um melhor incentivo.

<sup>75</sup> Enormes quantidades de azeite eram dadas aos desportistas vencedores ou participantes, o qual era usado, por exemplo, para iluminar, cozinhar, comer, limpar e lubrificar o corpo.

o maior prémio para a competição mais popular eram cem ânforas<sup>76</sup> de azeite<sup>77</sup> que, nos dias de hoje, equivaleriam a um valor presente estimado de centenas de milhares de euros<sup>78</sup>.

Mas, não tenhamos dúvidas. Na Grécia Antiga, a maior vitória que um desportista podia alcançar era a vitória nos Jogos Olímpicos. Mesmo que os prémios nesta competição, no início, fossem simbólicos eram muito mais importantes e prestigiantes do que os prémios materiais oferecidos noutras competições<sup>79</sup>. Contudo, mesmo nos Jogos Olímpicos da Era Antiga, começaram a existir prémios materiais valiosos. Um deles, atribuído ao vencedor do evento mais importante (uma corrida de distância), eram duas toneladas de óleo, com as quais o desportista podia fazer o que quisesse, inclusive exportar ou vender. E, mais do que isso e este é um dado com uma significância enorme, os rendimentos obtidos pelos desportistas em função das suas vitórias beneficiavam de privilégios fiscais especiais. Estes vasos que normalmente tinham um valor económico elevado eram, muitas vezes, com o óleo ou sem ele, vendidos aos mercadores ou exportados, sem que os desportistas tivessem de pagar as habituais taxas.

Podemos, também, encontrar a importância social e económica do desporto noutra civilização: a romana. Com efeito, no Império Romano, o desporto tinha uma relevância enorme. Semanalmente, existiam corridas de quadrigas, sendo que algumas delas atraíam cerca de duzentas e cinquenta mil pessoas<sup>80</sup>. O mais vitorioso de todos os desportistas nesta competição ganhou uma fortuna hoje equivalente a cerca de quinze biliões de euros<sup>81</sup>. Por isso, como se pode ver, quer na civilização romana, quer na Grécia Antiga, os rendimentos resultantes da participação em eventos desportivos eram, por vezes, elevados e os desportistas tinham já uma dimensão social importante. Não obstante estes prémios, assim como os privilégios fiscais especiais que os abrangiam, a verdade é que uma das crenças que se foi perpetuando no tempo foi a de que os prémios nos Jogos Olímpicos da Era Antiga eram, única e exclusivamente, simbólicos. Daí que, nos primeiros Jogos Olímpicos da Era Moderna, em 1896, os prémios atribuídos aos primeiros

---

<sup>76</sup> Ânforas eram vasos antigos de origem grega, que possuíam por norma duas alças e eram de forma ovoide, feitos de barro a maioria das vezes e que eram utilizados para conter e transportar líquidos, sobretudo vinho e azeite.

<sup>77</sup> O azeite era colocado em ânforas de 40 litros, decoradas com ilustrações da Deusa Atena de um lado e do concurso em que o prémio foi ganho do outro lado, sendo de referir que cada ânfora era uma obra de arte que valia, pelo menos, doze salários diários de um trabalhador qualificado.

<sup>78</sup> Naquele tempo, ao vencedor, o prémio permitiria comprar seis a sete escravos ao preço médio, cerca de cem ovelhas ou duas ou três casas em Atenas.

<sup>79</sup> Um vencedor dos Jogos Olímpicos seria recebido em honra na sua cidade-estado. Seria para sempre recordado em canções e poemas escritos pelos melhores poetas, seria visto e aclamado como herói e serviria de modelo para estátuas e a fama e a glória que acompanhariam o seu nome e o da sua cidade natal seriam quase eternas.

<sup>80</sup> Quadrigas eram carros ou carroças, conduzidas por quatro cavalos lado a lado. São consideradas como as carruagens dos deuses e heróis na mitologia grega, tendo sido adotadas na Roma Antiga nas corridas de carruagens.

<sup>81</sup> Gaius Appuleius Diocles, um lusitano do segundo século D.C., tornou-se uma lenda porque graças ao desporto, ele tornou-se riquíssimo. Dados históricos indicam que ele terá ganho cerca de 1462 corridas das 4257 em que participou, tendo amealhado com estas vitórias a quantia de 35 863 120 sestércios, o que lhe permitiria, a título de exemplo, pagar o fornecimento de grãos para toda a cidade de Roma, durante um ano, ou pagar a todos os soldados comuns do Império Romano por um quinto de um ano. Os seus ganhos assim, por exemplo, ascenderam a cinco vezes os ganhos dos governadores provinciais mais bem pagos ao longo de um período similar.

lugares de cada prova fossem somente simbólicos e que, portanto, atento o seu baixo valor económico, eles fossem ignorados para efeitos tributários<sup>82</sup>.

Deve, igualmente, dizer-se que a prática de recompensar os desportistas pela sua performance por terceiros, isto é, por outros sujeitos que não os próprios organizadores das competições ou eventos desportivos, tem uma origem já bastante anterior. Efetivamente, as cidades natais dos desportistas recompensavam-nos pelos seus feitos desportivos, quer através de recompensas em dinheiro, quer através de honras cívicas, chegando-se ao ponto de serem erigidas estátuas em sua homenagem<sup>83</sup>. Um bom exemplo da dimensão económica e social destes prémios é-nos dado pelo legislador ateniense Solon, no século VI a.C., que decretou que aos vencedores atenienses dos Jogos Olímpicos e dos Jogos Ístmicos deveriam ser pagos, respetivamente, 500 dracmas e 100 dracmas, quando, naquela época, o custo de uma ovelha era de 12 dracmas (o mesmo que custava uma ânfora de óleo), sendo que os 500 dracmas correspondiam aos ganhos de 5 anos de um trabalhador médio. Um rendimento desta dimensão colocava o desportista na faixa dos mais bem pagos em Atenas, mas ao contrário do que acontecia com os rendimentos provenientes de outras fontes, os rendimentos que resultavam da prestação desportiva neste tipo de eventos desportivos não eram sobrecarregados com as habituais taxas, pelo que os desportistas recebiam estes montantes livres de quaisquer encargos para o erário público<sup>84</sup>.

---

<sup>82</sup> Os Jogos Olímpicos da Era Antiga realizaram-se por 1170 anos até terem sido declarados ilegais pelo Imperador Romano Theodosius I, em 393 a.C., supostamente, pelas suas ligações com o paganismo, pelo que não foram organizados durante 1500 anos até surgirem os Jogos Olímpicos da Era Moderna, em 1896. Jogos estes restaurados pelo nobre francês Pierre de Coubertin que, sendo um enorme admirador dos ideais defendidos por este evento desportivo, fez de tudo para que voltassem a ter lugar, embora os mesmos, ao serem restaurados, não tenham mantido um local fixo de realização (como anteriormente acontecia em que se realizavam sempre em Olímpia), pois, apesar dos primeiros Jogos Olímpicos da Era Moderna se terem realizado em Atenas, 4 anos depois tiveram lugar em Paris, juntamente com a Grande Exposição Universal que lá teve lugar, como era desejo do Barão de Coubertin que entendia os Jogos Olímpicos como um evento verdadeiramente global. Quanto aos prémios simbólicos oferecidos, podemos referir medalhas de prata, coroas de ramos de oliveira e certificados para o primeiro lugar; taças de cobre, coroas de louro e certificados para o segundo lugar e uma medalha de comemoração para todos os desportistas participantes.

<sup>83</sup> O desportista que vencesse os Jogos Olímpicos tornava-se um símbolo de orgulho e transmitia uma sensação de segurança à sua terra natal. Uma vez regressados dos Jogos Olímpicos, aos desportistas vitoriosos era dada uma receção cívica às portas da cidade, onde lhes eram oferecidas flores e entoadas canções em sua honra e dos seus feitos, sendo que esta entrada triunfal na cidade era acompanhada e seguida por festas e celebrações que incluíam dança, música e teatro. Para além destas extravagantes receções e paradas, aos desportistas eram dadas inúmeras regalias, como, por exemplo, refeições grátis até ao fim da sua vida na sua cidade natal ou lugares à frente nas competições desportivas também até ao fim da sua vida. Além disso, quando estes desportistas morriam, muitas vezes, as cidades financiavam funerais solenes em homenagem à sua grandiosidade e aos seus feitos. Quanto às estátuas, não se pense que eram uma honra pequena, na medida em que estas estátuas de corpo inteiro eram feitas em bronze ou mármore e podiam custar o equivalente aos ganhos de 10 anos de um trabalhador médio. Outros prémios oferecidos aos desportistas, para além das recompensas em dinheiro, eram escravos, bois e até mesmo generosas pensões.

<sup>84</sup> Algo que se verificou novamente nos Jogos Olímpicos da Era Moderna, já que, por exemplo, em 1896, o agricultor grego que ganhou a maratona foi recompensado com variados presentes pelos seus conterrâneos: ganhou sapatos de um sapateiro, ganhou roupa e meias de um camiseiro, ganhou refeições e bebidas grátis, ganhou bilhetes de teatro e até mesmo um corte de barba grátis até ao fim da sua vida, assim como uma pequena propriedade oferecida por um proprietário de terras. Daí que, já nestes tempos, é possível verificar que os desportistas (neste caso, olímpicos) beneficiavam de privilégios especiais relacionados com o seu *status*, o que lhes permitia continuar as suas carreiras desportivas. Assim, à luz da teoria do rendimento adotada com o propósito de se estabelecer o escopo do rendimento tributável, introduzida em muitos Estados no século XIX ou na primeira metade do século XX, este tipo de rendimentos, geralmente, não constituía rendimento tributável devido ao facto de terem um carácter irregular (por vezes, só eram mesmo recebidos uma única vez) ou devido à sua natureza legal que se aproximava mais das doações do que dos salários.

Esta dimensão social e económica dos desportistas, já nos tempos antigos, pode ser vista, igualmente, ao nível da publicidade e dos patrocínios<sup>85</sup>. Atendendo à enorme relevância social deste tipo de competições e ao facto de que os desportistas vencedores amealhavam um grande capital social e uma enorme popularidade, as cidades-estado rapidamente manifestaram interesse em financiar os seus desportistas, encarando este investimento como boa publicidade para as suas cidades<sup>86</sup>.

Quanto à questão de os desportistas receberem salários regulares em função da sua prestação desportiva somos obrigados a remetê-la para o início e desenvolvimento do desporto profissional<sup>87</sup>. Com efeito, sobretudo no início da segunda metade do século XX, durante a Guerra Fria, os Estados do bloco de Leste financiavam do seu erário público o desporto pseudo-amador. Por norma, eram criados empregos fictícios em que os desportistas eram trabalhadores de empresas estatais, sendo que, na realidade, os desportistas que estavam inscritos ou eram membros das associações desportivas, não exerciam ou exerciam raramente as funções para as quais tinham sido contratados através do respetivo contrato de trabalho, dedicando-se, assim, quase ou exclusivamente, às atividades e preparação desportivas<sup>88</sup>. Ora, uma vez que os salários eram recebidos em função do contrato de trabalho para a função para a qual supostamente tinham sido contratados, estes salários eram tributados com base nas regras gerais que se aplicavam aos rendimentos do trabalho, sem mais.

Atualmente, o desporto, tal como no passado, continua a atrair multidões e os desportistas são alvo de um grande mediatismo (por vezes, a nível mundial), podendo, de facto, os desportistas mais conceituados receber rendimentos elevados, ainda que, como se viu, não sejam um fenómeno recente, quer esta atenção mediática, quer o facto de auferirem rendimentos elevados. Um exemplo da importância atual do desporto na sociedade e das implicações que isso pode ter na tributação do rendimento dos desportistas é que, em contraste com os Jogos Olímpicos da Era Antiga, em que apenas participavam desportistas gregos (ainda que vindos de várias partes do

---

<sup>85</sup> Ainda que, realmente, em relação a essa altura, não se possa falar corretamente nestes conceitos ou se deva falar neles como algo ainda muito rudimentar.

<sup>86</sup> Além do mais, para efeitos de propaganda, a imagem dos desportistas olímpicos era também ela usada e os desportistas eram, muitas vezes, bem pagos por empresários para aparecerem em festivais ou cerimónias públicas.

<sup>87</sup> Embora, deva ser feita a ressalva que a origem do desporto profissional é anterior ao tempo que por norma é considerado como tal, já que, devido à questão dos desportistas que participassem nos Jogos Olímpicos terem de ser amadores, o financiamento dos desportistas que se prestavam a tempo inteiro à sua carreira era feito de um modo desviado. Deve, também, referir-se que a profissionalização do desporto, modificou a chamada “sociedade desportivizada”, nas palavras de ÁLVARO MELO FILHO, que segundo este autor, “passou do ócio (lazer, diversão) para o negócio (indústria do desporto, sport business)” e que tem como características principais “a mercantilização, a mediatização e a profissionalização, em que se mesclam aqueles que «vivem o desporto» e os que «vivem do desporto»”. Ver ÁLVARO MELO FILHO, *Direito Desportivo – Aspectos Teóricos e Práticos*, São Paulo, IOB Thomson, 2006, p. 123 (aspas no original).

<sup>88</sup> Isto era muito comum nos clubes desportivos que operavam juntamente com as unidades militares, onde era mais fácil atribuir aos desportistas pseudo-amadores um posto de trabalho permanente e oferecer-lhes em função disso um salário regular, ainda que, na verdade, a maior parte das vezes, se dedicassem à preparação desportiva.

globo), nos Jogos Olímpicos da Era Moderna, é encorajada a participação de desportistas de todos os Estados<sup>89</sup> e que as cidades que se candidatam à organização dos maiores eventos desportivos internacionais têm de responder, quase sempre, a um questionário sobre uma série de questões-chave, desde a segurança do evento até à parte jurídico-tributária e financeira do mesmo, bem como em relação a toda a estrutura organizacional que este implica.

#### **4. Conexão entre as atividades desportivas e o rendimento auferido**

O artigo 17.º da CMOCDE abrange os desportistas. No entanto, a condição de um sujeito ser considerado desportista, contida neste preceito, não deve ser interpretada no sentido de que a mera posse do *status* de desportista traz consigo todo o rendimento, que o sujeito obtém de atividades exercidas pessoalmente no Estado da fonte, para dentro do âmbito deste artigo. Este não contém uma “força de atração geral” meramente baseada no estatuto abstrato do contribuinte em causa, neste caso, na sua condição de desportista. Por isso, o facto de uma pessoa ser considerada um “desportista” não significa que todos os itens de rendimento ganhos por ela são automaticamente abrangidos pelo dito preceito, sendo determinante, para isso, o papel desempenhado por fatores relacionados com as atividades geradoras de rendimento. Assim, os rendimentos que um desportista obtenha de atividades não relacionadas com as suas atividades/performances como um desportista não estão sujeitos a imposto nos termos do artigo 17.º da CMOCDE<sup>90/91</sup>.

É como se considerássemos que o n.º 1 do artigo 17.º da CMOCDE contém um filtro especial, nomeadamente, que o rendimento relevante tem de ser derivado do exercício de atividades pessoais por parte do contribuinte, na condição, precisamente, de desportista. Este critério terá, assim, dois elementos: em primeiro lugar, requer que um certo item de rendimento seja subjetivamente atribuído ao contribuinte em questão, isto é, ao desportista no sentido do artigo 17.º da CMOCDE; e, em segundo lugar, que este contribuinte tenha obtido o item de rendimento relevante do exercício concreto de atividades como um desportista, ou seja, de performances nessa capacidade. Portanto, este critério, basicamente, leva ao núcleo do artigo

---

<sup>89</sup> Aliás, por exemplo, em 2008, participaram 10 500 desportistas de 204 Estados, em contraste com os 241 participantes de 14 Estados em 1896. Hoje em dia, temos até mais Estados participantes nos Jogos Olímpicos do que Estados que integram as Nações Unidas.

<sup>90</sup> Só excepcionalmente é possível que estes rendimentos sejam abrangidos por esta disposição, devido ao facto de que esta se aplica também às pessoas na indústria do entretenimento. Na prática, então, isto significa, por exemplo, que um desportista que participe num programa de entretenimento na televisão, no qual ele, contudo, executa atividades não relacionadas com “as atividades normais de um desportista”, possa, ainda assim, ser sujeito a imposto sobre o seu rendimento, nos termos do artigo 17.º da CMOCDE, se ele preencher as condições para o reconhecimento não como desportista, mas como *entertainer*.

<sup>91</sup> Cfr. AXEL CORDEWENER, “Tax Treaty Issues Related to Qualification, Allocation and Apportionment of Income Derived by Entertainers and Sportspersons”, in *Taxation of Entertainers and Sportspersons Performing Abroad* (Coordenação: Guglielmo Maisto), Amesterdão, IBFD, 2016, p. 122 e 123, e KAROLINA TETĀK, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 62.

17.º da CMOCDE, isto é, à determinação do rendimento relacionado com a performance. Mas, a determinação do âmbito substantivo do artigo 17.º da CMOCDE levanta muitos problemas, já que a variedade de diferentes casos práticos e de diferentes circunstâncias em que estes casos aparecem, torna aparentemente muito difícil desenvolver critérios gerais para definir este âmbito de aplicação, ao invés de se resolver esta questão numa base caso a caso<sup>92</sup>. Isto deriva do facto de os desportistas receberem rendimentos de muitas outras atividades, para além das suas performances desportivas em si, como rendimentos de publicidade, de treino, de entrevistas, entre muitos outros. Portanto, tem sido sempre debatido até que ponto os pagamentos por estas atividades devem ser abrangidos por este artigo. Devemos, por isso, falar aqui em alguns critérios gerais para se tentar definir o âmbito objetivo do artigo 17.º da CMOCDE<sup>93</sup>.

De facto, este preceito aplica-se aos tipos de rendimento que uma pessoa receba na sua capacidade de “desportista” (ou de *entertainer*). O que não quer dizer, contrariamente ao que possa inicialmente parecer, que o escopo de rendimento abrangido por este artigo seja determinado pela classificação de uma pessoa como “desportista” (ou “entertainer”), ou seja, pelas características pessoais do contribuinte. Para o rendimento ser coberto pelo artigo 17.º da CMOCDE é necessário determinar se as atividades efetuadas pessoalmente por um sujeito na condição de “desportista” se qualificam (e até que medida isso acontece) como “atividades normais de um desportista”. Neste sentido, devemos dizer que a aplicação deste preceito é possível sob três condições: em primeiro lugar, a atividade tem de ser exercida “como um desportista”; em segundo lugar, a atividade tem de ser levada a cabo (exercida) pessoalmente no Estado da fonte; e, por fim, em terceiro lugar, o rendimento tem de ser derivado dessa atividade<sup>94</sup>.

Quanto ao facto de a atividade ser exercida “como um desportista”, deixamos esta questão para a parte III.

Assim, a propósito da segunda condição, deve referir-se que é necessário que um desportista não residente esteja presente no território do Estado da fonte e aí efetue atividades desportivas (“como um desportista”) geradoras de rendimento, para que as atividades sejam

---

<sup>92</sup> Efetivamente, há situações em que se debate se um desportista ou *entertainer*, ao realizar certa atividade, está a agir nessa condição. Por exemplo, no caso da remuneração recebida pela participação num “talk show”. Enquanto é geralmente aceite que o apresentador do programa deverá ser considerado um “entertainer” e que estará a agir como tal, existem algumas dúvidas em relação aos seus convidados (mesmo quando eles são atores ou cantores profissionais e, portanto, considerados também “entertainers”) quanto ao facto de, se nessa situação, estão a agir nessa condição, particularmente se eles estiverem meramente a responder a questões ou a contribuírem para uma discussão e não houver qualquer ligação com as suas performances normais. O problema é ainda mais óbvio quando o convidado em causa é um desportista (nomeadamente, um futebolista ou esquiador profissional), já que será claro que ele não estará a agir como tal durante o programa. Mas há quem defenda que os desportistas devem ser vistos como “entertainers” nestas situações, ainda que isto leve antes à questão anterior, se mesmo um *entertainer* está a agir nessa condição neste tipo particular de situação.

<sup>93</sup> Cfr. AXEL CORDEWENER, “Tax Treaty Issues Related to Qualification...”, *op. cit.*, p. 123 e 124, e PASQUALE PISTONE e ERICH SCHAFFER, “Entertainers According to Art 17...”, *op. cit.*, p. 52, 54 e 59.

<sup>94</sup> Cfr. KAROLINA TETŁAK, “The 2014 update to art. 17...”, *op. cit.*, p. 10, e *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 66.

consideradas como exercidas pessoalmente. Esta segunda condição tem, aliás, um requisito de dupla atribuição, no sentido de que o rendimento tem de ser derivado de atividades pessoais como um desportista – elemento subjetivo – e tem de ser resultado do exercício destas atividades no outro Estado – elemento objetivo. O artigo 17.º da CMOCDE não tem aplicação se o desportista obtiver rendimentos num Estado com o qual o seu Estado da residência tenha uma CDT celebrada, mas estes rendimentos não estejam relacionados com o exercício de atividades levadas a cabo pessoalmente. Além disso, o conceito de “atividades exercidas pessoalmente” significa que não é necessário qualquer tipo de organização formal que, por exemplo, faz falta para a atividade comercial. Deve, também, dizer-se que a realização pessoal de uma atividade diz respeito não apenas às próprias ações do desportista, mas que, igualmente, é permitido que outras pessoas realizem certos serviços de apoio, desde que essas ações de apoio não sejam essenciais para a natureza da atividade. Quanto ao elemento objetivo, ou seja, relativamente ao facto de o rendimento ter de ser resultado do exercício de atividades pessoais no outro Estado, o artigo 17.º da CMOCDE em si não contém qualquer indicação no que respeita ao lugar onde as atividades dos desportistas são efetuadas. Contudo, as alterações de 2014 aos Comentários<sup>95</sup> a este artigo introduziram uma referência ao n.º 1 do artigo 15.º da CMOCDE, dando conta que o emprego é exercido onde o trabalhador está fisicamente presente quando realiza as atividades de performance, pelas quais a remuneração de emprego é paga. Ora, esta regra geral pode ser vista como uma orientação útil, no que concerne à aplicação do artigo 17.º da CMOCDE, quer em relação aos desportistas dependentes, quer mesmo quanto aos desportistas por conta própria. No entanto, a questão que pode surgir é como se deve aplicar o artigo 17.º da CMOCDE às situações em que o desportista, por exemplo, apenas indiretamente alcança a sua audiência. Não é totalmente claro a partir dos Comentários a este artigo se a referência que é feita ao n.º 1 do artigo 15.º da CMOCDE é dirigida a uma parte deste ou à sua totalidade, e, se, portanto, também se pode encontrar neste último uma solução a este respeito<sup>96/97</sup>.

Por sua vez, no que concerne à terceira condição, como demos conta, o rendimento tem de ser derivado das atividades desportivas (da performance desportiva). O objetivo passa por

---

<sup>95</sup> Primeira parte do segundo parágrafo do Comentário 9.2 ao artigo 17.º da CMOCDE.

<sup>96</sup> Isto porque a solução concedida pelo n.º 1 do artigo 15.º da CMOCDE, segundo CORDEWENER, é a seguinte: “A resident of a Contracting State who derived remuneration, in respect of an employment, from sources in the other State could not be taxed in that other State in respect of that remuneration merely because the results of this work were exploited in that other State”. Solução esta que o autor considera, quanto à questão de se ligar um certo item de rendimento ao lugar onde o desportista efetua as suas atividades pessoais, muito mais previsível e fácil de aplicar, destacando até o facto de algumas autoridades fiscais nacionais já aplicarem o artigo 17.º da CMOCDE de acordo com esta analogia extensiva para o artigo 15.º da CMOCDE, focando-se no lugar da concreta produção e não no lugar onde o produto é tornado público através dos meios de comunicação social.

<sup>97</sup> Cfr. AXEL CORDEWENER, “Tax Treaty Issues Related to Qualification...”, *op. cit.*, p. 121, 125 e 126, e KAROLINA TETŁAK, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 66 e 67.

tributar todo o rendimento relacionado com a performance desportiva<sup>98</sup>. Nessa medida, a aplicação do artigo 17.º da CMOCDE poderá aplicar-se ao rendimento recebido direta ou indiretamente de uma performance desportiva por um desportista<sup>99</sup>. Ora, a expressão “de uma performance (from a performance)” destaca que o artigo 17.º da CMOCDE se irá aplicar, na medida em que a relação entre o rendimento obtido e a performance pública<sup>100</sup> seja evidente. E, atendendo a que a OCDE usa a expressão “direta ou indiretamente”, quer parecer que mesmo uma relação indireta entre o rendimento obtido e a performance do desportista é suficiente para a aplicação do artigo 17.º da CMOCDE<sup>101</sup>.

Mas existe na doutrina, personificada em CORDEWENER, o ponto de vista pertinente de que esta parte inicial do Comentário 8 ao artigo 17.º da CMOCDE, que usa essa expressão, não diz respeito à específica questão de como objetivamente se atribui um certo item de rendimento a uma performance particular, mas sim que lida com duas diferentes questões. A primeira no sentido de que esta parte aborda os pagamentos que não são feitos diretamente ao próprio desportista, tratando-se, então, aqui, da questão da atribuição subjetiva do rendimento e da aplicação do n.º 1 ou do n.º 2 do artigo 17.º da CMOCDE a um determinado item de rendimento<sup>102</sup>. E a segunda prende-se com a questão de saber se uma determinada proporção de uma remuneração global (por exemplo, de um salário), paga em relação a várias performances, pode ser tributada pelo Estado da fonte no que respeita às performances que tiveram lugar no seu território, o que leva, deste modo, à matéria de repartição entre os diferentes Estados. Portanto, este autor resolve a confusão que existia em torno deste Comentário, quanto ao uso da expressão “direta ou indiretamente”, instalada pelas mudanças nos Comentários ao artigo 17.º da CMOCDE de 1992, e dá conta que os próprios Comentários ao artigo 17.º da CMOCDE de 2014 vieram resolver, até certa medida, a maior confusão que existia, a qual se prendia, sobretudo, com o Comentário 9 ao artigo 17.º da CMOCDE, através de uma abordagem pragmática<sup>103</sup>.

---

<sup>98</sup> Ou seja, em termos gerais, será abrangido pelo artigo 17.º da CMOCDE aquilo a que se chama o “performance-related income” (o rendimento relacionado com a performance). Será preciso, portanto, ver, em cada caso, para cada tipo de rendimento, se se verifica que o rendimento está relacionado com a performance do desportista.

<sup>99</sup> Parte inicial do Comentário 8 ao artigo 17.º da CMOCDE: “Paragraph 1 applies to income derived directly and indirectly from a performance by an individual entertainer or sportsperson”.

<sup>100</sup> Ainda que devamos referir: com as recentes alterações à CMOCDE, este requisito poderá já não ter importância ou, pelo menos, a mesma preponderância, como de seguida teremos oportunidade de verificar.

<sup>101</sup> Cfr. GÜNTHER ZADEK, “Treatment of Advertising Income of Artistes and Sportsmen according to the OECD Model”, in *Taxation of Artistes and Sportsmen in International Tax Law* (Coordenação: Walter Loukota e Markus Stefaner), Viena, Linde, 2007, p. 164, e PASQUALE PISTONE e ERICH SCHAFFER, “Entertainers According to Art 17...”, *op. cit.*, p. 59 e 60.

<sup>102</sup> Dizemos nós que, atendendo ao que é dito, igualmente, no Comentário 9.5 ao artigo 17.º da CMOCDE, parece ser essa a questão abordada: “It is frequent for entertainers and sportspersons to derive, directly or **indirectly (e.g. through a payment made to the star-company of the entertainer or sportsperson)**, a substantial part of their income in the form of payments for the use of, or right to use, their «image rights»” (aspas no original, negritos nossos).

<sup>103</sup> Cfr. AXEL CORDEWENER, “Tax Treaty Issues Related to Qualification...”, *op. cit.*, p. 126 e 127.

Essa abordagem pragmática é a introdução, nesse Comentário 9, de um novo critério geral: é necessário que haja uma conexão (ou relação/ligação) estreita (“a close connection”, nas palavras da OCDE) entre as atividades realizadas “como um desportista” (a performance desportiva) e o rendimento que daí resulta<sup>104</sup>. Assim sendo, só se se verificar essa conexão estreita (“a close connection”) é que, então, os rendimentos do desportista poderão ser tributados no Estado onde ocorre a performance desportiva, o Estado da fonte, uma vez que a tal situação se aplicará o artigo 17.º da CMOCDE. Não existindo essa conexão estreita (“a close connection”), outros artigos, que não o artigo 17.º da CMOCDE, aplicar-se-ão aos rendimentos do desportista<sup>105</sup>. E os Comentários a este preceito procuram explicar a expressão “conexão estreita («a close connection»)”, referindo que essa conexão existirá quando, geralmente, se possa razoavelmente considerar que o rendimento não teria sido obtido na ausência da performance dessas atividades<sup>106</sup>. Sendo que esta conexão poderá estar relacionada com o *timing* do evento que gerou o rendimento ou com a natureza da atividade que tem de ser exercida pelo desportista para obter o rendimento<sup>107</sup>.

Refere CORDEWENER: “There must therefore be a causal relationship between a particular performance and a certain (item of) income and, through a considerable number of positive and negative examples, the Commentary seeks to give a clearer shape to the relevant degree of causality (or causation)”. Assim, o artigo 17.º da CMOCDE poderá abranger todo o rendimento de

---

<sup>104</sup> O uso deste critério (a existência de uma “close connection” entre o rendimento auferido e a realização de uma atividade na condição de desportista) parece requerer uma análise concreta dos factos específicos numa base caso a caso. Antes da CMOCDE de 2014, no Comentário 9 ao artigo 17.º, a referência não era feita a uma “close connection”, mas sim a uma ligação (“link”) entre o rendimento e uma performance pública do desportista. Só que esta menção ao requisito da existência de um “link” estava longe de ser clara e, ainda por cima, não era especificada por exemplos. Além do mais, também surgiam incertezas, em função da inconsistência que resultava do texto do Comentário. Por exemplo, numa parte apelava-se à existência de um “link” direto, dando-se a entender que era necessário, portanto, que o “link” fosse direto, mas não se davam exemplos de situações em que se pudesse perceber quando é que existia esse “link” direto, nem se davam exemplos para se perceber o sentido da palavra “direto”. A juntar a isto, numa outra parte do Comentário, havia, ainda, uma referência adicional a um “link” indireto, não se dando, uma vez mais, quaisquer clarificações sobre o termo “indireto”, nem exemplos de situações das quais se pudesse presumir e retirar a existência de um “link” indireto. Por isso, pareciam existir inconsistências, pelo menos quanto ao uso de diferente terminologia e, assim, o Relatório da OCDE de 2014 reconheceu mesmo esta questão e alterou o Comentário 9 ao artigo 17.º da CMOCDE, passando a falar numa “close connection”. Mas, esta alteração não visava expandir ou restringir o requisito do “link”, pelo que o âmbito objetivo do artigo 17.º da CMOCDE não foi afetado, continuando a incluir, a este respeito, o mesmo rendimento que já era abrangido pelo artigo 17.º da CMOCDE de 2010.

<sup>105</sup> Comentário 9 ao artigo 17.º da CMOCDE: “In general, other Articles would apply whenever there is **no close connection** between the income and the performance of activities in the country concerned” (negritos nossos).

<sup>106</sup> Cfr. KAROLINA TETŁAK, “The 2014 update to art. 17...”, *op. cit.*, p. 10, e MARIO TENORE, “Image Rights, Sponsoring and Advertising Income”, in *Taxation of Entertainers and Sportspersons Performing Abroad* (Coordenação: Guglielmo Maisto), Amsterdão, IBFD, 2016, p. 150 a 153.

<sup>107</sup> Uma vez mais, Comentário 9 ao artigo 17.º da CMOCDE: “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. 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” (interpolações e negritos nossos). TENORE quanto ao facto de a conexão estar relacionada com o *timing* do evento analisa a questão de o artigo 17.º da CMOCDE abranger apenas as atividades de publicidade que tenham lugar ao mesmo tempo da performance ou se abrange também as que tenham lugar antes ou depois. Para o autor, por um lado, os Comentários ao artigo 17.º da CMOCDE parecem sugerir que a atividade de publicidade ou patrocínio deve ter lugar ao mesmo tempo, bem como no mesmo local da performance (neste sentido, a expressão “payment received by a professional golfer for an interview given **during a tournament in which she participates**”). Mas, por outro lado, parecem também considerar a possibilidade de que a atividade de publicidade possa ser realizada também antes da performance relevante, a qual só ocorrerá depois (neste sentido, “a payment made to a star or tennis player for the use of his picture on posters advertising **a tournament in which he will participate**”). E dá conta que o Relatório da OCDE de 1987 até prevê a possibilidade de a atividade de publicidade ser realizada depois da performance. Por isso, para este autor, a OCDE deveria ter clarificado melhor esta situação. Ver MARIO TENORE, “Image Rights, Sponsoring...”, *op. cit.*, p. 153 (negritos nossos).

atividades exercidas no curso de uma performance em pessoa, incluindo qualquer remuneração recebida pelo desportista da prestação de serviços no Estado onde ocorre a sua performance, se existir uma conexão estreita (“a close connection”) entre a prestação de serviços desportivos e o rendimento obtido<sup>108</sup>.

Resumindo, para o artigo 17.º da CMOCDE, não são importantes, para a sua aplicação, quer a forma legal da atividade exercida pelo desportista, quer a base legal de obtenção do rendimento, tratando-se, pois, de uma disposição especial que terá aplicação sempre que o rendimento é obtido em troca da realização de atividades exercidas pessoalmente por um desportista nessa capacidade e desde que haja uma conexão estreita entre o rendimento obtido e essas atividades. Este artigo consubstancia uma exceção aos artigos 7.º e 15.º da CMOCDE e, portanto, terá aplicação, não obstante, potencialmente, os rendimentos poderem ser abrangidos por estes outros dois artigos. Contudo, o âmbito do artigo 17.º da CMOCDE é inconsistente e incompleto, pois este, ao não consubstanciar uma exceção em relação a outras disposições da CMOCDE, não se aplicará se o rendimento do desportista assumir a forma indicada noutras disposições, como, por exemplo, dividendos, juros ou *royalties*<sup>109</sup>.

Outro aspeto a ter em consideração, ao qual anteriormente já fizemos referência, é o facto de o artigo 17.º da CMOCDE abranger rendimentos obtidos pelos desportistas de atividades que não tenham uma natureza puramente desportiva, desde que haja uma certa dose de entretenimento<sup>110</sup>.

Uma questão que também se coloca é se a performance desportiva exercida pelo sujeito “como um desportista” deve ser pública ou não. Maioritariamente na doutrina entende-se que sim<sup>111</sup>, apesar da condição da performance ser “pública” não ser explicitamente referida no artigo

---

<sup>108</sup> Cfr. AXEL CORDEWENER, “Tax Treaty Issues Related to Qualification...”, *op. cit.*, p. 126, 127 e 128, e KAROLINA TETŁAK, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 70. PISTONE e SCHAFFER como têm uma perspetiva diferente em relação à expressão “direta ou indiretamente” que consta do Comentário 8 ao artigo 17.º da CMOCDE defendem algo ligeiramente diferente. Estes autores entendem que o que dissemos em relação à “conexão estreita” não quer, ao mesmo tempo, indicar, não obstante defenderem que uma relação indireta entre o rendimento obtido e a performance desportiva é suficiente para o artigo 17.º da CMOCDE se aplicar, que a expressão “relação indireta” deve ser interpretada de um modo amplo. O uso da palavra “close” (“estreita”) parece exatamente apontar nesse sentido, já que apenas o rendimento com uma conexão estreita às atividades do desportista nessa condição será abrangido pelo artigo 17.º da CMOCDE. Por uma questão de coerência do seu pensamento, para estes autores, o artigo 17.º da CMOCDE poderá abranger todo o rendimento de atividades exercidas no curso de uma performance em pessoa, incluindo qualquer remuneração recebida pelo desportista da prestação de serviços no Estado onde ocorre a sua performance, desde que haja pelo menos uma relação indireta entre o rendimento obtido e essa performance, mas sendo necessário, ao mesmo tempo, que se verifique uma conexão estreita entre essas duas realidades. Ou seja, noutras palavras, em relação a esta última parte, parece que havendo uma conexão estreita, bastará haver uma relação indireta entre o rendimento obtido e a performance efetuada. Ver PASQUALE PISTONE e ERICH SCHAFFER, “Entertainers According to Art 17...”, *op. cit.*, p. 61.

<sup>109</sup> Cfr. KAROLINA TETŁAK, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 71.

<sup>110</sup> Cfr. GÜNTHER ZADEK, “Treatment of Advertising Income...”, *op. cit.*, p. 174, e KAROLINA TETŁAK, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 71.

<sup>111</sup> Neste sentido, nomeadamente, AXEL CORDEWENER, “Tax Treaty Issues Related to Qualification...”, *op. cit.*, p. 122; DANIEL SANDLER, “Problems taxing Non-resident Artists and Sportsmen”, in *International Taxation of artists & sportsmen* (Coordenação: Xavier Oberson), Genebra, Schulthess, 2009, p. 203; JIŘÍ ZOUBEK, “Notion of Sportsmen in Art. 17 OECD Model”, in *Taxation of Artists and Sportsmen in International Tax Law* (Coordenação: Walter Loukota e Markus Stefaner), Viena, Linde, 2007, p. 48 e 50, e PASQUALE PISTONE e ERICH SCHAFFER, “Entertainers According to Art 17...”, *op. cit.*, p. 54.

17.º da CMOCDE<sup>112</sup>. A justificação para a suposta existência deste requisito está diretamente relacionada com o texto em inglês da CMOCDE de 1963, o qual, neste caso, explicitamente se referia aos “public entertainers”. Não obstante a remoção da palavra “public” na CMOCDE de 1977<sup>113</sup>, os Comentários ao artigo 17.º continuavam a sugerir que esta disposição se aplicava aos sujeitos que efetuassem performances em público, questão que foi ainda intensificada pelo Relatório da OCDE de 1987, o qual refere que o conceito de desportistas e artistas diz respeito àqueles envolvidos em “public entertainment or sporting activities”. Contudo, esta frase não é totalmente clara, dada a especificidade da língua inglesa, uma vez que a palavra “public” poderá referir-se apenas ao entretenimento ou ao entretenimento e ao desporto, pelo que, como tal, tudo dependerá da interpretação que se faça desta expressão. Também o facto de a OCDE usar, nos Comentários ao artigo 17.º da CMOCDE, mesmo ainda hoje, os termos “performance” e “appearances” sugere a presença de público e a intenção de se apresentarem habilidades perante uma plateia<sup>114</sup>.

A juntar a esta questão, existe um dado mais recente: com o Relatório da OCDE de 2010 surgiram novas dúvidas a este nível, atendendo a que foi proposto que se complementassem os Comentários ao artigo 17.º da CMOCDE com a referência ao facto de que este artigo deve abranger os rendimentos relacionados com o treino e preparação similar dos desportistas que, no entanto, não tenham um carácter público. Algo que, podemos nós acrescentar, veio mesmo a ser inserido nos Comentários ao artigo 17.º da CMOCDE<sup>115</sup>.

Deste modo, isto criou novas questões. Por exemplo, TETŁAK afirma: “The OECD’s new position represents a departure from previously accepted assumptions about the need for the public nature of activities performed by the sportsmen and the extension of the right to tax in the source country”<sup>116</sup>. No entanto, a posição e a opinião da autora, parece ser a de que o artigo 17.º

---

<sup>112</sup> Há até quem exija que a performance do desportista deva ter lugar num evento desportivo.

<sup>113</sup> Para uma análise desta alteração e de outras que tiveram lugar com a CMOCDE de 1977, e, até, para uma comparação, de uma maneira simples, do texto do artigo 17.º desta CM com o da sua versão de 1963, ver ANDREA PAROLINI, “Historical Development of Article 17 OECD Model: From the League of Nations to the 2010 OECD Model”, in *Taxation of Entertainers and Sportspersons Performing Abroad* (Coordenação: Guglielmo Maisto), Amsterdão, IBFD, 2016, p. 83 e 84.

<sup>114</sup> Cfr. KAROLINA TETŁAK, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 67 a 70 e 140.

<sup>115</sup> Na parte final do Comentário 9.1 ao artigo 17.º da CMOCDE pode ler-se: “Preparation, such as rehearsal and training, is part of the normal activities of entertainers and sportspersons. If an entertainer or sportsperson is remunerated for time spent on rehearsal, training or similar preparation in a State [...] 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. **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) (negritos nossos).

<sup>116</sup> De qualquer das formas, a autora não deixa imediatamente de referir: “It seems that article 17 of the OECD Model does not apply to situations of a private nature in which the athlete’s activities are not followed by any public or are directed at improving the athlete’s ability to achieve better results in competitions. Since in the case of sports events the fulfillment of the conditions of being a sportsman within the meaning of article 17 of the OECD Model largely depends on the competitive element, or preparation for competition, private lessons (coaching) provided by an athlete are not considered an activity as a sportsman”. Abordando, ainda, a seguinte situação: “Clarifying the meaning of the word «public» poses nonetheless some difficulties. Should a performance of a sports star at international competition be treated the same as performance at a corporate or private party? And what if it is a celebrity birthday party, from which pictures are published on the Internet? Similar doubts are raised by the issue of training

da CMOCDE se aplica a atividades efetuadas em público, o que demonstra a complexidade da matéria<sup>117</sup>. E se a opção recair em considerar-se a necessidade da performance ser pública, deve ter-se em conta que a aplicação do n.º 1 do artigo 17.º da CMOCDE não está restrita às performances diretas, mas abrange, também, as performances públicas indiretas através dos meios de comunicação social. As transmissões das performances desportivas não serão mais do que um outro modo de torná-las disponíveis e acessíveis às pessoas, de forma a que estas as possam ver ou ouvir<sup>118</sup>.

Na prática, como se verá nas páginas seguintes, um desportista pode obter rendimentos dos mais variados tipos, pelo que será importante avaliar corretamente a natureza da atividade praticada pelo desportista, para se perceber se terá ou não aplicação o artigo 17.º da CMOCDE e, desse modo, se possa tributar corretamente os rendimentos resultantes dessa atividade. A questão decisiva, portanto, do ponto de vista do artigo 17.º da CMOCDE, é se e até que ponto um Estado em que um desportista efetua uma performance pode, sob uma CDT, tributar estes rendimentos, principalmente os rendimentos que não resultam da própria performance desportiva em si, como os rendimentos de publicidade, de treino, de entrevistas, entre muitos outros. Mas, deve, também, desde já, ter-se em conta que se uma atividade for exercida para vários fins (por exemplo, no caso de um tenista vencer uma partida e receber um prémio em dinheiro por causa dessa vitória e, ao mesmo tempo, receber rendimentos por usar uma t-shirt durante essa partida), então ambos os pagamentos estarão numa conexão estreita com a performance desportiva, podendo aplicar-se o artigo 17.º da CMOCDE. Neste caso, os rendimentos serão, geralmente, considerados rendimentos de atividades pessoais, uma vez que o desportista está, essencialmente, a ser pago para fazer uma performance desportiva<sup>119</sup>.

---

of athletes without audience participation" (aspas no original). Caso se admita a necessidade da performance desportiva ter de ser pública, a propósito da dimensão da plateia, deve dizer-se que o mero facto da performance ter lugar à frente de um pequeno grupo de pessoas que se conhecem umas às outras não afeta a possibilidade de se reconhecer a performance como pública (no entanto, ao mesmo tempo, no caso dos desportistas, membros das equipas desportivas, como treinadores, terapeutas, massagistas, médicos, entre outros, não fazem parte da plateia). Fazer depender o estatuto de desportista do tamanho da audiência não parece correto, uma vez que a CMOCDE não exige, a este respeito, qualquer requisito. Alguns autores defendem até que existe uma performance pública, mesmo quando não está, realmente, ninguém na plateia. Assim, a performance continua a ser considerada pública mesmo que ninguém apareça para assistir, devido à pouca qualidade da performance, má reputação do desportista ou boicote da performance por questões técnicas, legais ou políticas. O que é essencial é que a performance esteja disponível para a plateia assistir, mas esta disponibilidade também não tem de ser ilimitada.

<sup>117</sup> Cfr. DICK MOLENAAR *et al.*, "Comments on selected 2014 updates to the commentary on art. 17 of the OECD Model Tax Convention", in *GSLTR – Global Sports Law and Taxation Reports*, n.º 1, 2014, p. 18, e KAROLINA TETĽAK, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 70, 140 e 141.

<sup>118</sup> Cfr. RENE KREISL, "Treatment of Artistic Income where there is no Public Performance according to the OECD Model", in *Taxation of Artists and Sportsmen in International Tax Law* (Coordenação: Walter Loukota e Markus Stefaner), Viena, Linde, 2007, p. 142 e 149. Para uma perspetiva da *ratio* por detrás do critério da performance pública, ver, no mesmo artigo, p. 143 e 144.

<sup>119</sup> Cfr. AXEL CORDEWENER, "Tax Treaty Issues Related to Qualification...", *op. cit.*, p. 129; GÜNTHER ZADEK, "Treatment of Advertising Income...", *op. cit.*, p. 167; KAROLINA TETĽAK, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 71, e PASQUALE PISTONE e ERICH SCHAFFER, "Entertainers According to Art 17...", *op. cit.*, p. 62.

## 5. Tipos de rendimento dos desportistas

Os desportistas que competem internacionalmente, nos dias de hoje, recebem uma enorme variedade de tipos de rendimento. Por isso, iremos, nos desenvolvimentos subsequentes, analisar as consequências fiscais associadas à obtenção desses diversos tipos de rendimento, tendo em conta que estas, para além de resultarem da legislação nacional dos Estados Contratantes, dependem, também, da distribuição do direito a tributar, com base no artigo 17.º da CMOCDE, entre os dois Estados.

### 5.1. Rendimento pela participação num evento desportivo

O rendimento pago pela participação num evento desportivo será tributado no Estado onde o desportista compete, com base no artigo 17.º da CMOCDE. Ou seja, o rendimento da participação numa partida ou jogo será abrangido por este artigo. O rendimento assim obtido está relacionado com atividades pessoalmente exercidas como “um desportista” no Estado da fonte, pelo que este artigo terá aplicação e este Estado poderá tributar tal rendimento. Aqui é claro que se verifica a existência da conexão estreita<sup>120</sup>.

### 5.2. Prémios e bónus

Quando nos referimos aos prémios ou bónus recebidos pelos desportistas estamos a fazer referência a todos eles, independentemente da entidade que os atribui. Assim, podemos ter prémios ou bónus atribuídos aos desportistas pelos organizadores dos eventos desportivos, mas pode, também, dar-se o caso, muito comum, de os prémios ou bónus serem atribuídos por terceiros<sup>121</sup>, como por exemplo, pelos governos<sup>122</sup> (bem como até pelas autoridades locais) ou pelas organizações desportivas, como os comités olímpicos nacionais ou as federações desportivas, através de recursos próprios que, por vezes, proveem de patrocinadores. Mas, podem, igualmente, ser atribuídos até mesmo diretamente por estes últimos, pelos patrocinadores, como até por

---

<sup>120</sup> “There are a number of situations where the necessary «close connection» is clearly identifiable. The most obvious case is that entertainers/sportspersons receive «fees for their actual performances». Ver AXEL CORDEWENER, “Tax Treaty Issues Related to Qualification...”, *op. cit.*, p. 128 (aspas no original).

<sup>121</sup> Entenda-se terceiros como todos os outros sujeitos ou entidades que não os próprios organizadores dos eventos desportivos.

<sup>122</sup> No caso dos Jogos Olímpicos, devido ao prestígio que permitem ganhar em todo o mundo, bem como ao orgulho nacional que normalmente está associado à conquista do ouro olímpico, muitos Estados lançaram programas especiais para incentivarem os seus desportistas a alcançarem os melhores resultados. Por exemplo, o Comité Olímpico dos EUA tem o programa “Operation Gold Grant” que atribui recompensas aos desportistas que terminarem nos três primeiros lugares dos Jogos Olímpicos. E os desportistas até recebem mais do que uma recompensa se conquistarem mais do que uma medalha olímpica. É possível encontrar programas semelhantes em muitos outros Estados, como Bielorrússia, Grécia, Polónia, Portugal, Quênia ou Roménia. Uma vez mais, a título de exemplo, como demonstrativo da importância que os Estados dão a uma vitória nos Jogos Olímpicos, os desportistas gregos que conquistem a medalha de ouro recebem 290 mil dólares e podem contar com um trabalho de serviço civil vitalício. É também de notar que este fenómeno está presente, igualmente, nas democracias emergentes e em vias de desenvolvimento, que desejam enfatizar a sua importância no cenário internacional, alcançando o prestígio, em certa medida, por força do desporto. Neste sentido e para mais exemplos, KAROLINA TETŁAK, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 119 e 120.

outros sujeitos particulares, empresas ou corporações, pelo que estes prémios ou bónus tanto podem ser pagos através de fundos públicos, como de privados. Devemos frisar que estamos aqui a fazer referência aos prémios ou bónus recebidos, em função e como consequência, da prestação desportiva de um desportista numa determinada competição desportiva, como, por exemplo, a vitória nessa competição ou a obtenção de uma classificação relevante.

Estes prémios ou bónus materiais atribuídos podem ser em dinheiro ou em espécie. E a verdade é que, ao abrigo do artigo 17.º da CMOUDE, quase todos estes prémios ou bónus constituem rendimento de performance do desportista (é indiscutível a existência de uma conexão estreita) e podem, nessa medida, ser tributados no Estado da fonte, o Estado onde o desportista efetua as performances desportivas, por exemplo, o Estado anfitrião de um evento desportivo, independentemente, como se disse, da entidade que os atribui e independentemente, também, de serem pagos no Estado da residência, no Estado da prestação do serviço desportivo ou até mesmo num Estado terceiro<sup>123/124</sup>.

Com efeito, quanto aos prémios ou bónus materiais, quer os recebidos em dinheiro pelos resultados obtidos num determinado evento desportivo que são os mais comuns, quer os prémios ou bónus em espécie estão, definitivamente, abrangidos por este artigo e devem, por isso, ser incluídos pelos desportistas na sua matéria coletável. Mas, deve frisar-se, também, que até mesmo os prémios ou bónus simbólicos podem, em teoria, ser considerados como rendimento do desportista ao abrigo do artigo 17.º da CMOUDE (ainda que, na prática, os Estados, muitas vezes, renunciem aos impostos sobre os prémios ou bónus simbólicos, nas suas legislações fiscais nacionais)<sup>125</sup>. Por exemplo, as medalhas atribuídas aos três primeiros classificados de uma determinada competição desportiva dos Jogos Olímpicos (respetivamente, as chamadas medalhas de ouro, prata e bronze) podem ser tributadas para os fins do artigo 17.º da CMOUDE<sup>126</sup>. Além do

---

<sup>123</sup> O Comentário 8.1 ao artigo 17.º da CMOUDE, apenas introduzido em 2014, é perentório a este respeito: “The paragraph applies regardless of who pays the income. For example, it covers prizes and awards paid by a national federation, association or league which a team or an individual may receive in relation to a particular sports event”. Também a este respeito no primeiro parágrafo do Comentário 9.1 ao artigo 17.º da CMOUDE temos: “[...] Article 17 can apply to an amateur **who wins a monetary sports prize**”; e, igualmente, no primeiro parágrafo do Comentário 9.2 ao artigo 17.º da CMOUDE, a propósito da determinação do Estado da fonte e do seu direito a tributar esse rendimento temos: “[...] a prize paid to the winner of a sports competition taking place in that State” (interpolações e negritos nossos).

<sup>124</sup> Cfr. AXEL CORDEWENER, “Tax Treaty Issues Related to Qualification...”, *op. cit.*, p. 128, e KAROLINA TETLAK, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 115 e 121.

<sup>125</sup> Os prémios ou bónus em dinheiro são frequentemente atribuídos, o que é consequência, essencialmente, da participação de desportistas profissionais, para quem o desporto é uma fonte de rendimento. Algo que é bem ilustrado pelo exemplo do famoso torneio de ténis de Wimbledon, onde, desde 1968, avultados prémios em dinheiro são concedidos, ou seja, desde que foram admitidos a participar neste torneio jogadores de ténis profissionais. E deve referir-se que os prémios ou bónus em dinheiro estão incluídos na definição de rendimento da maioria das legislações fiscais nacionais. Mas, para todos os efeitos, o mais frequente, no caso dos grandes eventos desportivos internacionais, é uma combinação de recompensas simbólicas e materiais. E estas no seu conjunto incluem diplomas, honras, dinheiro ou itens valiosos concedidos, muitas vezes, pelo organizador do evento desportivo, precisamente, como uma forma de reconhecimento ou recompensa, nomeadamente, por uma vitória do desportista ou por uma boa prestação desportiva.

<sup>126</sup> O mesmo acontece no Campeonato do Mundo de Futebol em que são atribuídas medalhas com a imagem da “Copa do Mundo” a todos os membros (jogadores e treinadores) das seleções classificadas nos três primeiros lugares desta competição. Uma questão pertinente a este nível prende-se com a seguinte situação: apesar de haver, por exemplo, menos de 100 dólares em ouro numa medalha olímpica, o preço oferecido por

mais, atendendo, como dissemos, a que os prémios ou bónus em espécie também são abrangidos pelo artigo 17.º da CMOCDE, os automóveis, aparelhos eletrónicos, jóias, casas, vales para tratamentos de beleza ou *resort* de férias, entre outros prémios e bónus sem ser em dinheiro (normalmente, oferecidos pelos seus fabricantes como parte da sua estratégia de *marketing*), que os desportistas recebem, algumas vezes, em determinados eventos desportivos, como resultado, nomeadamente, de uma vitória na competição, estão sujeitos ao artigo 17.º da CMOCDE, ainda que, no entanto, nas legislações fiscais nacionais, geralmente, só estejam sujeitos a imposto além de um certo limite de valor<sup>127</sup>.

Deve, no entanto, fazer-se a ressalva de que a maior parte dos Estados, hoje em dia, isenta de imposto sobre o rendimento, normalmente através de uma isenção fiscal especial, os prémios ou bónus (quer em dinheiro, quer em espécie) que os desportistas, a representar a seleção nacional nos Jogos Olímpicos (ou, por vezes, noutros eventos desportivos de grande mediatismo)<sup>128</sup>, recebem, em função dos resultados obtidos, o que faz, essencialmente, sentido, quando estes são financiados por fundos públicos, já que, caso fossem tributados, sobretudo no Estado da residência, tal seria ineficiente, na medida em que seria até retirar uma parte do prémio ou bónus ao desportista e voltar a colocá-lo no mesmo bolso que o tinha, precisamente, concedido (por exemplo, o dos governos nacionais ou das autoridades locais)<sup>129</sup>. Para todos os efeitos, a concessão unilateral de uma isenção a esse tipo de rendimentos dos desportistas, na legislação fiscal nacional, é uma questão, principalmente, de política fiscal e mesmo de aceitação social de que os desportistas, enquanto modelos de virtude, devem ou não pagar impostos sobre esses rendimentos<sup>130/131</sup>.

---

peçoas com interesse (como colecionadores) pode ser muito maior. Surge então a questão de saber se o produto da venda de prémios comemorativos deve ser considerado como rendimento tributável somente no momento da venda ou se o valor dos troféus deve ser reconhecido, para fins fiscais, no momento em que estes são recebidos. Os dois pontos de vista podem ser encontrados em decisões de tribunais nacionais de vários Estados, o que demonstra a complexidade da questão.

<sup>127</sup> Cfr. KAROLINA TETĚAK, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 115 a 121 e 165.

<sup>128</sup> Os Jogos Olímpicos e o Campeonato do Mundo de Futebol são os dois eventos desportivos internacionais com mais mediatismo e visibilidade a nível mundial.

<sup>129</sup> Quanto a exemplos de Estados que concedem isenções a alguns prémios e bónus recebidos pelos desportistas, temos a China, Espanha, Indonésia, Polónia, Portugal, Roménia e Rússia, sendo de destacar que, em alguns casos, os benefícios fiscais estendem-se por alguns anos. Na Austrália, o Comité Olímpico Nacional local travou uma batalha de 11 anos nos tribunais, de forma a que os prémios em dinheiro, obtidos em função da conquista de medalhas olímpicas, estivessem isentos de tributação. Como resultado, os desportistas olímpicos australianos, no presente, apenas pagam impostos se eles ganharem muito dinheiro com prémios e patrocínios, já que, nessa situação, considerar-se-á que levam a cabo uma atividade comercial no campo do desporto. No entanto, nem todos os Estados são da mesma opinião, até mesmo quando estão em causa prémios ou bónus financiados por fundos públicos. Por exemplo, os desportistas canadianos, a este respeito, pagam impostos sobre o rendimento recebido do governo federal. Neste Estado, os únicos prémios isentos de tributação são os definidos na legislação por, na sua própria expressão, “well-deserved achievements in art and science in the public service”, sendo que este conceito inclui, nomeadamente, o prémio Nobel.

<sup>130</sup> Há quem critique a concessão de isenções fiscais especiais aos rendimentos dos desportistas, em comparação com os “feitos” de outros sujeitos. De qualquer das formas, como se disse, é uma questão de política fiscal e de aceitação social, cabendo, portanto, apenas a cada Estado decidir. E, aliás, como se viu, no Canadá, por exemplo, verifica-se, precisamente, o contrário, ao não ser concedida uma isenção fiscal a determinados rendimentos dos desportistas, obtidos em função de algumas “conquistas” desportivas, quando os rendimentos que outros sujeitos obtêm a partir de determinados “feitos” noutras esferas da vida profissional e social estão isentos.

<sup>131</sup> Cfr. KAROLINA TETĚAK, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 119 e 120.

No que diz respeito aos bônus recebidos, não de uma organização desportiva ou de um governo nacional, mas sim ao abrigo de um contrato de patrocínio, por exemplo, como uma recompensa por uma medalha olímpica, mais uma vez, como demos a entender, podem ser tributados no Estado da fonte, o Estado anfitrião do evento desportivo. Efetivamente, quanto a estes bônus relacionados com um evento desportivo (os “bônus de torneio”) não existem dúvidas de que devem ser considerados como tendo a sua origem no Estado em que teve lugar o evento desportivo pelo qual foram atribuídos e que existe uma conexão estreita entre as performances exercidas pessoalmente e o rendimento obtido<sup>132</sup>. Mais complicado é quando está em causa um bônus de *ranking* (de classificação). Neste caso, em princípio, o pagamento deste bônus baseia-se nos resultados obtidos numa série de competições, que têm lugar durante uma época desportiva. Como as competições têm lugar em diferentes Estados, é necessário efetuar a divisão do rendimento recebido, atendendo a que cada Estado em que o desportista competiu pode exercer a sua soberania fiscal para tributar a parte relevante do rendimento. Ora, uma vez que o bônus de *ranking* depende do número de pontos obtidos em cada competição, parece razoável atribuir o montante do bônus em proporção ao número de pontos ganhos em cada Estado, em comparação com o total de pontos obtidos pelo desportista durante a época desportiva<sup>133</sup>.

A conclusão, portanto, é a de que todos estes prémios e bônus que vimos, em função da aplicação do artigo 17.º da CMOCDE, devem ser tributados no Estado da fonte, ou seja, no Estado em que a performance desportiva ocorre, como decorrência da existência de uma conexão estreita entre as atividades desportivas aí efetuadas e os rendimentos resultantes, cabendo sempre à sua legislação nacional determinar se estes prémios e bônus se qualificam como rendimento tributável<sup>134</sup>.

### **5.3. Prémio ou bônus de assinatura de contrato e percentagem da taxa de transferência**

Um outro prémio ou bônus que os desportistas recebem é o chamado “prémio ou bônus de assinatura”, que funciona como um pagamento de incentivo. Este prémio ou bônus não é atribuído em função e como consequência da prestação desportiva de um desportista numa determinada competição desportiva, como, por exemplo, a vitória nessa competição ou a obtenção de uma classificação relevante, mas sim como compensação de incentivo pela assinatura de um

---

<sup>132</sup> Não será, por isso, necessário, neste caso, qualquer tipo de repartição do rendimento entre Estados porque considera-se o prémio obtido unicamente no Estado onde ocorreu a performance desportiva que lhe deu origem.

<sup>133</sup> Cfr. DANIEL SANDLER, “Problems taxing Non-resident...”, *op. cit.*, p. 194 e 195; GÜNTHER ZADEK, “Treatment of Advertising Income...”, *op. cit.*, p. 167 e 168, e KAROLINA TETŁAK, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 124 e 125.

<sup>134</sup> Cfr. KAROLINA TETŁAK, “The 2014 update to art. 17...”, *op. cit.*, p. 11.

contrato com um clube ou equipa, daí termos optado por separar esta questão e abordá-la de uma forma diferenciada, para que não se confunda este tipo de prémio ou bónus com aqueles que acabámos de ver no subponto anterior.

Efetivamente, trata-se de uma situação diferente que pode ou não exigir uma solução também ela diferenciada. Ora vejamos, o que, por exemplo, TETŁAK diz deste prémio ou bónus muito comum nos desportos de liga: “The premium can be paid directly to the athlete, as in American league sports, or take the form of transfer fees for the previous team (as in the European and Latin American leagues). In the latter case, there is no direct payment to the athlete, so it must be determined what part of the fee eventually goes to the player”<sup>135</sup>.

Não podemos deixar de reparar e de fazer a seguinte observação: embora esta autora não o refira, este “prémio ou bónus de assinatura” também é comum, aliás, cada vez mais comum e frequente, nas ligas europeias e da América Latina, quando um desportista está em final de contrato com o clube ou equipa, podendo, nesse caso, assinar livremente por um outro clube ou equipa (no futebol, por exemplo, chama-se a esta situação, de uma forma vulgar e sem grandes preciosismos técnicos ou científicos, “transferências a custo zero”), recebendo, normalmente, para tal, precisamente, esse pagamento de incentivo, chamado “prémio ou bónus de assinatura”, do novo clube ou equipa (aquele ou aquela com o qual o desportista se vinculará e passará a representar), tornando, diga-se, a vulgarmente denominada “transferência a custo zero”, numa transferência que, possivelmente, de “custo zero” pouco tem. Mas, o “prémio ou bónus de assinatura” pode também ser recebido do clube que o jogador já representa, pela assinatura de um novo contrato ou renovação do mesmo. Além disso, importa, igualmente, destacar que, nas ligas europeias e da América Latina, mesmo nas outras transferências que não as de “custo zero”, ligeiramente diferente do que aquilo que a autora citada parece dar a entender, poderá suceder que os clubes ou equipas acordem entre eles a taxa de transferência, mas que a juntar a isso ainda seja pago ao desportista, pelo novo clube ou equipa que passará a representar, este “prémio ou bónus de assinatura”. E o desportista poderá, ainda, ter direito a uma percentagem da taxa da sua transferência para outro clube ou equipa.

Quanto ao “prémio ou bónus de assinatura”, uma vez que é pago antecipadamente, podem existir dúvidas, na medida em que não é totalmente claro se esta assinatura de contrato pode ser considerada como relacionada com a performance do desportista num determinado Estado. De qualquer forma, parece que este bónus ou prémio, apesar de poder ser considerado

---

<sup>135</sup> Cfr. KAROLINA TETŁAK, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 138.

como estando relacionado com uma atividade como um “desportista”, só deve ser abrangido pelo artigo 17.º da CMOCD E na seguinte situação, que TETŁAK refere: “[I]n a situation of signing a contract with a foreign club if the athlete remains a tax resident of a country other than the residence country of the club. The latter is then the source state under article 17 and is entitled to tax the bonus or part of the transfer fee attributable to the player, as these payments are related to the activities carried out in that country”. Não podendo, fora disso, ser abrangido por este artigo: “It seems that despite the fact that a signing bonus is connected with an activity as an athlete, it cannot be assigned to individual foreign performances in the ranks of the club and to respective host countries of sports events”<sup>136</sup>.

Quanto à percentagem da taxa de transferência a que um desportista possa ter direito, dando o exemplo de um futebolista, com base em MOLENAAR, em primeiro lugar, deve dizer-se que o desportista, com a transferência, mudar-se-á para outro clube, o qual poderá estar sediado noutro Estado e, em segundo lugar, nestas circunstâncias, deve acrescentar-se que será muito provável que o futebolista também mude a sua residência para o Estado onde se encontra o novo clube no momento da transferência, uma vez que será lá que começará, por exemplo, a treinar todos os dias e a participar quer nos “jogos em casa”, quer nos “jogos fora” da liga desportiva a que o novo clube pertence. E a percentagem da transferência poderá não ser paga ao futebolista durante um tempo (talvez semanas ou meses). Nesta situação, este rendimento tornar-se-á parte dos rendimentos de base mundial no seu novo Estado da residência. Mas, o seu anterior clube terá de reter o imposto na fonte deste pagamento de indemnização<sup>137</sup>. Sendo, para estes efeitos, o Estado do clube anterior considerado o Estado da fonte.

Neste sentido, MOLENAAR *et al.* dão conta de uma decisão judicial holandesa, que dizia respeito, precisamente, ao tratamento fiscal da participação nos ganhos realizados com a transferência, a que um futebolista holandês tinha direito ao deixar um clube sueco. Referem os autores: “In this case, the portion of the gain was characterised as an income from his personal activities, thus falling under art. 17 of the tax treaty concluded between The Netherlands and Sweden. The Supreme Court relied on the fact that the taxpayer’s entitlement to his share of the transfer payment was part of his employment contract with the Swedish club and, therefore, was

---

<sup>136</sup> Cfr. KAROLINA TETŁAK, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 143 (interpolação nossa). Há, no entanto, quem discorde: “Basically, there should be no doubt that the payment is made for the future exercise of «personal activities» in the sense of article 17(1) of the OECD Model. Yet, since most contracts run for more than a year (or season), and during every single year (or season) there may be matches in different countries, the exact allocation of the payment to various performances (and the apportionment between them may be a rather cumbersome exercise”. Neste sentido, AXEL CORDEWENER, “Tax Treaty Issues Related to Qualification...”, *op. cit.*, p. 128 e 129 (aspas no original).

<sup>137</sup> Cfr. DICK MOLENAAR, “Footballer’s Share of a Transfer Fee and the Quasi-Payroll Tax on Excessive Severance Payments”, in *European Taxation*, n.º 11, 2017, p. 513.

undoubtedly related to his football activities in Sweden”. Mas, deve fazer-se a ressalva de que a compensação por formação paga ao outro clube é uma compensação para o clube e não pode ser atribuída às performances do desportista<sup>138/139</sup>.

#### **5.4. Rendimento resultante de direitos de transmissão**

O rendimento resultante da transmissão das performances desportivas ao vivo, ou seja, da transmissão simultânea da performance desportiva, será, à partida, abrangido pelo artigo 17.º da CMOCDE<sup>140</sup>. Mas, não será sempre esse o caso. Assim, a respeito dos direitos de transmissão pagos por um terceiro, importa individualizar duas situações:

- Uma primeira situação em que o desportista auferir rendimento pela transmissão simultânea da sua performance desportiva na rádio, na televisão ou noutro meio de comunicação social, sendo este pagamento feito diretamente ao desportista ou em seu benefício (por exemplo, no caso desse pagamento ser feito à empresa do desportista). Ora, nesta situação, este rendimento auferido pelo desportista está abrangido pelo artigo 17.º da CMOCDE<sup>141</sup>. E, como MOLENAAR *et al.* destacam, não é preciso que a transmissão simultânea tenha lugar no Estado designado como fonte pelo artigo 17.º da CMOCDE, já que, mesmo que tenha lugar noutro Estado, o Estado designado como fonte poderá aplicar o seu direito a tributar o rendimento que daí resulte. Além disso, à partida, tem de ser a performance desportiva em si a ter de ser transmitida, e, assim sendo, a transmissão da descrição de uma performance desportiva feita por um jornalista não será abrangida pelo artigo 17.º da CMOCDE<sup>142/143</sup>.

- Uma segunda situação, em que o pagamento feito, por exemplo, por compradores de direitos de televisão, por causa da transmissão simultânea de uma performance desportiva (ou de

---

<sup>138</sup> Deve dizer-se que os rendimentos resultantes de uma transferência de um futebolista, com base no chamado “TPO («Third Party Ownership») Agreement” (que consiste na compra de direitos económicos de um jogador por terceiros), não seriam tributáveis ao abrigo do artigo 17.º da CMOCDE, a não ser que o pagamento se referisse à atividade do desportista. Mas, entretanto, os “TPO’s” foram proibidos pela FIFA.

<sup>139</sup> Cfr. DICK MOLENAAR *et al.*, “Comments on selected 2014 updates to the commentary...”, *op. cit.*, p. 18, e KAROLINA TETŁAK, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 143.

<sup>140</sup> De facto, como frisam MOLENAAR *et al.*, o Comentário 9.4 ao artigo 17.º da CMOCDE traça uma linha entre as transmissões simultâneas e as transmissões não simultâneas, não se encontrando, no entanto, uma definição do termo “simultânea” neste Comentário ou em qualquer outro lugar da CMOCDE. Os autores, mesmo destacando que o texto do Comentário 18 ao artigo 12.º da CMOCDE é pouco claro, referem que, se for possível ter em conta a inferência que é feita nesse Comentário, a propósito do facto da performance na rádio ter de ser simultânea com a performance musical, então se tal inferência puder ser levada em conta no Comentário 9.4 ao artigo 17.º da CMOCDE, pode concluir-se que o termo “transmissão simultânea” deve ser interpretado como sendo o equivalente de “transmissão ao vivo” (“live broadcasting”). Ver DICK MOLENAAR *et al.*, “Comments on selected 2014 updates to the commentary...”, *op. cit.*, p. 22. Existe quem entenda que será abrangida, também, a primeira transmissão de uma gravação, ou seja, a primeira vez que a performance se torna disponível através dos meios de comunicação social. Neste sentido, RENE KREISL, “Treatment of Artistic Income where there is no Public Performance...”, *op. cit.*, p. 149.

<sup>141</sup> Parte inicial do Comentário 9.4 ao artigo 17.º da CMOCDE: “Payments for the simultaneous broadcasting of a performance by an entertainer or sportsperson made directly to the performer or for his or her benefit (e.g. a payment made to the star-company of the performer) fall within the scope of Article 17”.

<sup>142</sup> Por exemplo, a transmissão ao vivo na internet da performance será abrangida pelo Comentário 9.4 ao artigo 17.º da CMOCDE, enquanto a mera descrição da performance ao vivo na internet, quer através de áudio, quer de escrita, não será, à partida, suficiente para justificar a aplicação deste Comentário.

<sup>143</sup> Cfr. DICK MOLENAAR *et al.*, “Comments on selected 2014 updates to the commentary...”, *op. cit.*, p. 22 e 23.

um evento desportivo), não é pago diretamente aos desportistas ou em seu benefício, mas sim, a uma terceira parte (nomeadamente, ao proprietário dos direitos de transmissão). Neste contexto, tais rendimentos não são abrangidos pelo artigo 17.º da CMOCDE. Os Comentários ao artigo 17.º da CMOCDE são claros: “Where, however, the payment [for the simultaneous broadcasting of a performance by an entertainer or sportsperson] is made to a third party (*e.g.* the owner of the broadcasting rights) and that payment does not benefit the performer, the payment is not related to the personal activities of the performer and therefore does not constitute income derived by a person as an entertainer or sportsperson from that person’s personal activities as such. For example, where the organiser of a football tournament holds all intellectual property rights in the event and, as such, receives payments for broadcasting rights related to the event, Article 17 does not apply to these payments. [...] Whether such payments will constitute royalties covered by Article 12 will depend, among other things, on the legal nature of such broadcasting rights, in particular under the relevant copyright law”<sup>144</sup>.

E, nesta última situação, se estes pagamentos ao proprietário dos direitos de transmissão forem partilhados com as equipas participantes e não forem redistribuídos pelos desportistas e não forem, de qualquer outra forma, para seu benefício, o artigo 17.º da CMOCDE também não se aplicará. De novo, recorremos ao Comentário 9.4 a este artigo: “Similarly, Article 17 will not apply to any share of these payments that will be distributed to the participating teams and will not be redistributed to the players and that is not otherwise paid for the benefit of the players”<sup>145</sup>.

Para MOLENAAR esta última situação é interessante, uma vez que, na sua opinião, existe uma clara conexão entre as performances das equipas desportivas e o rendimento, o que faria com que, pela aplicação do n.º 2 do artigo 17.º da CMOCDE, este rendimento fosse tributável no Estado da fonte. Por isso, para ele, parece que o *lobby* exercido pela FIFA e pela UEFA, para manterem as suas finanças fora do âmbito de aplicação deste artigo, parece ter valido a pena, não obstante, de facto, tal opção evitar efeitos adversos<sup>146</sup>.

---

<sup>144</sup> Partes intermédia e final do Comentário 9.4 ao artigo 17.º da CMOCDE (interpolações nossas).

<sup>145</sup> TETŁAK parece ir, ainda, mais longe, ao referir: “Such payments are outside the scope of article 17 of the OECD Model, even if some of them go through sports clubs to individual athletes and are to some extent related to personal activities exercised by the athletes”. Ver KAROLINA TETŁAK, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 121.

<sup>146</sup> Cfr. DICK MOLENAAR, “Entertainers and Sportspersons Following the Updated OECD Model (2014)”, in *Bulletin for International Taxation*, n.º 1, 2015, p. 46. Mas, mesmo para MOLENAAR *et al.*, é uma surpresa que a referência da OCDE seja feita aos direitos de propriedade intelectual, já que ele frisa que estes direitos não existem num torneio de futebol ou, se existem, eles normalmente não são valiosos em comparação com o valor do torneio em si. Por isso, para este autor, esta referência parece ser uma referência sem sentido. Neste sentido, DICK MOLENAAR *et al.*, “Comments on selected 2014 updates to the commentary...”, *op. cit.*, p. 23.

Parece existir uma certa contradição entre esta última parte do Comentário 9.4 e a alínea b) do Comentário 11, ambos ao artigo 17.º da CMOCDE. Ou seja, pelo primeiro Comentário o elemento de lucro da equipa não seria tributado, mas pelo segundo, como melhor veremos à frente no nosso trabalho, através daquilo a que uma parte da doutrina chama “abordagem ilimitada” do n.º 2 ao artigo 17.º da CMOCDE, poderia ser. Assim, a aparente contradição só poderá ser resolvida dando prioridade ao primeiro dos Comentários sobre o segundo. Se pelo Comentário 9.4 ao artigo 17.º da CMOCDE o elemento de lucro da equipa não será nunca classificado como rendimento abrangido por este artigo, então a alínea b) do Comentário 11 ao artigo 17.º da CMOCDE não se aplicará ao elemento de lucro da equipa, já que só tem aplicação ao rendimento abrangido pelo artigo 17.º da CMOCDE, o que não seria o caso<sup>147</sup>.

### **5.5. Rendimento dos desportistas tidos como funcionários do Estado ou de uma das suas subdivisões políticas ou autoridades locais**

A principal questão que aqui se coloca é se a este rendimento se aplica o artigo 17.º ou o artigo 19.º da CMOCDE, relativo às remunerações que dizem respeito a serviços prestados ao Estado, na medida em que o primeiro, o artigo 17.º da CMOCDE, não indica que constitui uma exceção ao segundo, ao artigo 19.º da CMOCDE. Assim sendo, importa destacar o que refere o n.º 1 do artigo 19.º da CMOCDE: “Salaries, wages and other similar remuneration paid by a Contracting State or a political subdivision or local authority thereof to an individual in respect of services rendered to that State or subdivision or authority shall be taxable only in that State”. De onde se infere que estes rendimentos citados devem ser tributados no Estado que faz o pagamento. No entanto, deve ser tomado, também, em consideração, o n.º 3 do artigo 19.º da CMOCDE: “The provisions of Articles 15, 16, 17, and 18 shall apply to salaries, wages, pensions, and other similar remuneration in respect of services rendered in connection with a business carried on by a Contracting State or a political subdivision or a local authority thereof”. Resultando desta disposição que o artigo 17.º da CMOCDE é uma exceção ao artigo 19.º da CMOCDE apenas em relação às remunerações de serviços relacionados com a atividade empresarial do Estado, embora devamos ressaltar que não é claro se os serviços desportivos, prestados, por exemplo, em representação da seleção nacional, devam ser considerados relacionados com essa atividade<sup>148</sup>.

---

<sup>147</sup> Cfr. DICK MOLENAAR *et al.*, “Comments on selected 2014 updates to the commentary...”, *op. cit.*, p. 23.

<sup>148</sup> Cfr. KAROLINA TETŁAK, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 143.

Dito isto, vejamos, igualmente, o que referem os Comentários ao artigo 17.º da CMOCDE<sup>149</sup>: “Article 17 will ordinarily apply when the entertainer or sportsman is employed by a Government and derives income from that Government; see paragraph 6 of the Commentary on Article 19”. Ou seja, os Comentários ao artigo 17.º da CMOCDE afirmam que este artigo se aplica geralmente quando o desportista está empregado por uma instituição do Estado e recebe rendimentos dessa instituição. Mas, vejamos o Comentário 6 ao artigo 19.º da CMOCDE: “Paragraphs 1 and 2 do not apply if the services are performed in connection with business carried on by the State, or one of its political subdivisions or local authorities, paying the salaries, wages, pensions or other similar remuneration. In such cases the ordinary rules apply: Article 15 for wages and salaries, [...] Article 17 for entertainers and sportsmen, and Article 18 for pensions. Contracting States, wishing for specific reasons to dispense with paragraph 3 in their bilateral conventions, are free to do so thus bringing in under paragraphs 1 and 2 also services rendered in connection with business. In view of the specific functions carried out by certain public bodies, e.g. State Railways, the Post Office, State-owned theatres etc., Contracting States wanting to keep paragraph 3 may agree in bilateral negotiations to include under the provisions of paragraphs 1 and 2 salaries, wages, pensions, and other similar remuneration paid by such bodies, even if they could be said to be performing business activities”.

Concluindo, aplicar-se-á o artigo 19.º da CMOCDE e não o artigo 17.º da CMOCDE, em primeiro lugar, caso a performance desportiva não revista uma natureza empresarial, em segundo lugar, mesmo revestindo uma natureza empresarial, caso a CDT concreta não inclua o n.º 3 do artigo 19.º da CMOCDE, o que permitirá aos Estados, deste modo, manter o direito exclusivo a tributar o rendimento dos desportistas que empreguem ou patrocinem e, em terceiro lugar, caso até a concreta CDT inclua o n.º 3 do artigo 19.º da CMOCDE, se nela for introduzida uma cláusula que estabeleça que os salários, vencimentos, pensões e outras remunerações similares pagas aos desportistas pelo Estado ou por uma das suas subdivisões políticas ou autoridades locais (como as autarquias locais), ainda que estes organismos sejam considerados como estando a exercer atividades empresariais, são abrangidos pelos n.º 1 e 2 do artigo 19.º da CMOCDE<sup>150</sup> e, portanto, tributados no Estado que faz o pagamento<sup>151</sup>.

---

<sup>149</sup> Parte inicial do Comentário 13 ao artigo 17.º da CMOCDE.

<sup>150</sup> No entanto, tal cláusula parece ser supérflua em relação às normas gerais resultantes do n.º 1 do artigo 19 da CMOCDE, tendo em conta o teor literal do próprio artigo 19.º da CMOCDE e o facto de o artigo 17.º da CMOCDE não indicar que constitui uma exceção, precisamente, ao artigo 19.º da CMOCDE. Ver KAROLINA TETLAK, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 143.

<sup>151</sup> Cfr. DOMINGOS SILVA FERNANDES, *A Tributação Internacional dos Desportistas na Ótica dos Impostos sobre o Rendimento*, Barcelos, Instituto Politécnico do Cávado e do Ave (IPCA), 2013, p. 76, disponível em [http://ciencipca.ipca.pt/bitstream/11110/1062/1/disserta%C3%A7%C3%A3o\\_domingos\\_fernandes\\_mestrado\\_fiscalidade\\_ipca.pdf](http://ciencipca.ipca.pt/bitstream/11110/1062/1/disserta%C3%A7%C3%A3o_domingos_fernandes_mestrado_fiscalidade_ipca.pdf), consultado pela última vez em 09/01/2018.

Desta maneira, parece, por sua vez, que o artigo 17.º da CMOCDE se aplicará nas situações em que a performance desportiva revista uma natureza empresarial e em que, cumulativamente, exista na concreta CDT o n.º 3 do artigo 19.º da CMOCDE (e os Estados não acordem, na CDT, numa cláusula do género da que tivemos oportunidade de ver). Neste caso, estes rendimentos serão tributados no Estado da fonte, por aplicação, precisamente, do artigo 17.º da CMOCDE.

### **5.6. Rendimento que resulta do cancelamento do evento desportivo por parte do organizador e rendimento de seguros no caso do cancelamento ser promovido pelo próprio desportista**

O desportista pode receber um pagamento de compensação por não lhe ter sido permitido desempenhar as suas atividades desportivas, quando um contrato relativo a uma performance desportiva é cancelado/terminado pelo organizador. E o rendimento que resulta deste cancelamento de uma performance desportiva ou danos por não obtenção de compensação em conexão, precisamente, com a performance que não ocorreu, não estão abrangidos pelo artigo 17.º da CMOCDE<sup>152</sup>. A justificação para tal é que nenhuma performance desportiva teve lugar no Estado da fonte, não se verificando a existência de uma conexão estreita entre o rendimento obtido e o exercício de atividades pessoais, já que este último elemento (o exercício de atividades pessoais) está em falta<sup>153</sup>.

Os Comentários ao artigo 17.º da CMOCDE referem que, nesta situação, são aplicáveis os artigos 7.º e 15.º, mas, por sua vez, o Relatório da OCDE de 1987 considerava o artigo 21.º aplicável<sup>154</sup>. De qualquer das formas, ambas as soluções levam, à partida, ao mesmo resultado, que é o rendimento resultante do cancelamento de uma performance desportiva ser tributado apenas no Estado da residência do desportista (a solução que o artigo 21.º da CMOCDE preconiza), na medida em que as condições para a tributação no Estado da fonte, por aplicação dos artigos 7.º ou 15.º da CMOCDE, não se encontram, *à priori*, preenchidas (respetivamente, a existência de um EE ou o exercício de um emprego no Estado da fonte)<sup>155</sup>.

---

<sup>152</sup> Sensivelmente a pouco mais de meio do Comentário 9 ao artigo 17.º da CMOCDE é possível ler: "Payments received in the event of the cancellation of a performance are [...] outside the scope of Article 17, and fall under Article 7 or 15, as the case may be" (interpolação nossa).

<sup>153</sup> Cfr. AXEL CORDEWENER, "Tax Treaty Issues Related to Qualification...", *op. cit.*, p. 128; DICK MOLENAAR, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 103, e KAROLINA TETŁAK, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 145.

<sup>154</sup> Parágrafo 84 do Relatório da OCDE de 1987: "It was agreed that compensation paid to an artiste and athlete when a performance had to be cancelled by the organiser came under Article 21 dealing with «other income». Such compensation is therefore taxable only in the artiste's or athlete's country of residence" (aspas no original).

<sup>155</sup> Cfr. DICK MOLENAAR, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 103. Existe quem entenda que a solução fornecida nos Comentários é tecnicamente mais satisfatória. Isto porque não há qualquer razão para o Estado da fonte abdicar do seu direito a tributar quando o não residente preenche as condições previstas para a aplicação dos artigos 7.º e 15.º da CMOCDE. Neste sentido, ANDREA PAROLINI, "Historical Development of Article 17...", *op. cit.*, p. 88.

MOLENAAR também defende que o rendimento resultante de uma apólice de seguro, por exemplo, pelo cancelamento de um evento desportivo, não é coberto pelo artigo 17.º da CMOCDE. Assim, na situação em que um desportista, por problemas de saúde ou por um outro motivo qualquer, não está apto a competir e pede, por sua iniciativa, o cancelamento da sua performance, não receberá o rendimento que receberia do organizador do evento desportivo caso a sua performance tivesse lugar, pelo que poderá, nesse sentido, através de um contrato de seguro, tentar cobrir esse risco. Neste caso, em função de, uma vez mais, não haver nenhuma performance, não haverá qualquer direito a tributar este rendimento resultante do contrato de seguro, por parte do Estado onde a performance iria ter lugar, tendo, esta situação, exatamente, em termos práticos, o mesmo efeito que uma compensação por cancelamento da performance por parte do organizador<sup>156</sup>.

TETŁAK, por sua vez, refere a aplicação do artigo 21.º da CMOCDE, mas, igualmente, a aplicação dos artigos 7.º ou 15.º da CMOCDE a estes rendimentos que resultam do cancelamento de um evento desportivo, ainda que equacione, em certa medida, a aplicação do artigo 17.º da CMOCDE: “Income in the form of compensation for a cancelled performance is taxable in accordance with article 7 of the OECD Model<sup>157</sup>. It is widely recognized that such income is not covered by article 17 of the OECD Model, although it should be noted that the athlete receives it on the basis of claims arising from the contractual relationship that he originally entered into as a sportsman. Consequently, since the damages relate to sporting activities and are paid in respect of a particular performance, it can be argued that the payment should be subject to taxation in accordance with article 17. Yet to the payment of damages and compensation of a general nature (e.g. compensation under an insurance policy, pension) the provisions relevant according to the type of payment apply, i.e. article 7, 15 or 21 of the OECD Model”<sup>158</sup>.

### **5.7. Rendimento dos direitos de imagem e de publicidade**

“Actualmente, verifica-se uma constante utilização e exploração comercial da imagem como fonte de receitas para o seu titular. [...] Cada vez mais acentua-se a tendência de profissionais, incluindo também, e, indiscutivelmente, os praticantes desportivos profissionais, que ao atingirem um patamar qualitativo suficiente para captar a atenção dos media, «transformam-se» num instrumento desejado e prioritário das estratégias publicitárias de diversas empresas

---

<sup>156</sup> Cfr. DICK MOLENAAR, *Taxation of International...*, op. cit., p. 103.

<sup>157</sup> A autora não faz aqui referência à aplicação do artigo 15.º da CMOCDE pela simples razão que, nesta parte da sua obra, está apenas a analisar os rendimentos recebidos por desportistas independentes. Mas não deixa de a fazer mais à frente, como se pode ver no final do parágrafo do texto principal.

<sup>158</sup> Cfr. KAROLINA TETŁAK, *Taxation of International...*, op. cit., p. 145 e 157 (interpolação nossa).

comerciais, pois convertem-se em personalidades públicas e revestidas de notoriedade, e como tal são muitas vezes consideradas pelo público como «heróis» ou «vedetas de sucesso» podendo ser utilizados por aquelas empresas, para aumentar a notoriedade e o prestígio de determinadas marcas<sup>159</sup>. [...] É por todos reconhecido que os praticantes desportivos profissionais mais conceituados auferem uma «fatia» significativa do seu rendimento global, não a título de remuneração da própria actividade profissional por si prestada, mas a título de contrapartida pela publicidade associada ao exercício da sua atividade desportiva, ou seja, como contrapartida pela utilização e exploração comercial da sua imagem”, como frisa SOFIA DE BARROS E CARVALHOSA<sup>160</sup>.

Também ABÍLIO RODRIGUES afirma: “Com efeito, é evidente, e não causa qualquer surpresa o facto de, no desporto profissional atual, os direitos de imagem de um atleta se revelarem imprescindíveis para a geração de receitas. Indiscutivelmente, os direitos de imagem de atletas profissionais são verdadeiros produtos, comercializáveis e aptos a influenciar diretamente o consumo de um dado bem ou serviço, significando para qualquer sociedade desportiva uma variável determinante no seu bem-estar financeiro e, para qualquer atleta, uma componente essencial do seu rendimento”<sup>161</sup>. Em função disso, os desportistas acabam por publicitar todo o tipo de produtos, desde calçado, roupas e acessórios (quer desportivos ou não) a automóveis, relógios, suplementos alimentares, bebidas energéticas, cartões de crédito, cosméticos e produtos de beleza, bancos, seguradoras, cadeias de hotéis e até mesmo operadores de apostas desportivas.

Na situação em que um desportista permite a utilização do seu nome, assinatura ou imagem<sup>162</sup> em relação à promoção ou publicidade de um produto específico, por parte de um fabricante, em troca de um determinado pagamento, deve, cuidadosamente, analisar-se a

---

<sup>159</sup> Deve referir-se que a atratividade dos desportistas para a publicidade não depende apenas do seu sucesso desportivo, mas, também, nomeadamente, da sua aparência e da sua personalidade, de tal forma que, por vezes, a falta de sucesso desportivo não tem um impacto tão decisivo sobre a perceção do produto ou marca anunciados como, à partida, julgamos ter. A imprevisibilidade do desporto faz com que, efetivamente, as estratégias de *marketing* se baseiem na personalidade dos desportistas e nos valores que eles representam como o compromisso, o respeito, o trabalho de equipa e o *fair play*, em vez de apenas na luta pela vitória e nas suas conquistas desportivas. Também o facto de as pessoas quererem saber sobre as vidas privadas dos desportistas, enquanto pessoas dotadas de popularidade, contribui para esta escolha, já que estes sujeitos são escolhidos por serem quem são e por tornarem as mensagens publicitárias mais autênticas. Neste sentido, GÜNTHER ZADEK, “Treatment of Advertising Income...”, *op. cit.*, p. 166, e KAROLINA TETĽAK, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 128.

<sup>160</sup> Cfr. SOFIA DE BARROS E CARVALHOSA, *O Direito de Imagem do Praticante Desportivo Profissional*, Lisboa, Universidade Lusíada Editora, 2008, p. 51 (aspas e itálicos no original, interpolações nossas).

<sup>161</sup> Cfr. ABÍLIO RODRIGUES, “Uma Análise Tributária aos Rendimentos dos Praticantes Desportivos”, 2015, p. 15, disponível em [http://formacao.comiteolimpicoportugal.pt/Publicacoes/COP\\_PFO\\_EDGD/file029.pdf](http://formacao.comiteolimpicoportugal.pt/Publicacoes/COP_PFO_EDGD/file029.pdf), consultado pela última vez em 24/02/2018.

<sup>162</sup> Por exemplo, no caso dos futebolistas, MOLENAAR refere que a remuneração dos direitos de imagem pode vir de duas fontes: “A fixed share of the player’s salary from the club can be treated as income from image rights, because the club will be entitled to use the image of the player for commercial purposes. But the amount depends on the country in which the club and player are located and are very different across European countries. [...] [And] [i]ncome received from sponsorship contracts concluded between the player and third-party sponsors (e.g. Nike, Adidas or Under Armour) are shared between image rights revenues and player’s personal services”. Ver DICK MOLENAAR, “International taxation of sportsmen and entertainers. Seminar Université de Lausanne”, in *GSLTR – Global Sports Law and Taxation Reports*, n.º 4, 2017, p. 20 (interpolação nossa).

situação, para que se possa classificar, adequadamente, em primeiro lugar, o rendimento como *royalties*<sup>163</sup> ou como rendimento de publicidade (a título de contrapartida pela utilização e exploração comercial da sua imagem como rendimento de publicidade). Isto porque, em função da resposta a esta questão, as consequências serão diferentes, na medida em que os *royalties* são abrangidos pelo artigo 12.º da CMOCDE e o rendimento de publicidade, por sua vez, enquadrar-se-á no âmbito dos artigos 7.º, 15.º ou 17.º da CMOCDE, já que deve ser considerado como resultado de atividades pessoais do contribuinte<sup>164</sup>. Portanto, aferindo-se que não se trata de rendimento que deve ser tratado como *royalties*, em segundo lugar, deve analisar-se se tal rendimento deverá ser abrangido pelo artigo 17.º da CMOCDE ou pelos artigos 7.º ou 15.º da CMOCDE, consoante os casos.

Quando se analisa o tratamento fiscal do rendimento recebido a título de contrapartida pela utilização e exploração comercial da imagem como rendimento de publicidade, será necessário ter em conta, caso a caso, se existe uma conexão estreita ou próxima (“a close connection”) entre o rendimento recebido pelos desportistas e a performance pessoal da sua atividade como desportista num determinado Estado. Assim sendo, só se se verificar essa conexão é que, então, o rendimento resultante pela utilização e exploração comercial da imagem como rendimento de publicidade poderá ser tributado no Estado onde ocorre a performance desportiva<sup>165</sup>, o Estado da fonte, uma vez que a tal situação se aplicará o artigo 17.º da CMOCDE, mesmo apesar do facto de o desportista, por exemplo, na prestação de serviços de publicidade, não usar as suas habilidades desportivas como tal<sup>166</sup>. Por isso, caso um organizador de determinado evento desportivo, em troca da promoção do evento, pague ao desportista uma certa quantia, pelo uso da imagem do desportista em *outdoors* que divulguem o evento, tal quantia recebida pelo desportista pode ser tributada no Estado da fonte, pois considera-se relacionada estreitamente com a performance do desportista nesse Estado<sup>167</sup>.

---

<sup>163</sup> Teremos a oportunidade de ver mais à frente, no nosso trabalho, em que situações os rendimentos dos desportistas serão considerados *royalties* e tributados como tal de acordo com o artigo 12.º da CMOCDE.

<sup>164</sup> Cfr. KAROLINA TETĚAK, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 129 e 134.

<sup>165</sup> É aquilo a que, em termos gerais, como já vincámos, se chama “performance-related income”.

<sup>166</sup> Comentário 9 ao artigo 17.º da CMOCDE: “Article 17 will apply to advertising or sponsorship income, etc. which as a **close connection** with a performance in a given State” (negritos nossos). Apesar de esta referência e da explicação da OCDE a propósito da expressão “close connection”, da qual oportunamente já demos conta, e de reconhecermos o esforço da OCDE nesse sentido, esta clarificação trará novas dúvidas quanto à aplicação do artigo 17.º da CMOCDE, no que respeita à interpretação deste requisito.

<sup>167</sup> Cfr. KAROLINA TETĚAK, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 129 e 134, e “The 2014 update to art. 17...”, *op. cit.*, p. 10. De novo no Comentário 9 ao artigo 17.º da CMOCDE é referido: “This connection may be related [...] to the nature of the consideration for the payment of the income (*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*). E, também, Comentário 9.5 ao artigo 17.º da CMOCDE (apenas introduzido em 2014): “It is frequent for entertainers and sportspersons to derive, directly or indirectly (*e.g.* through a payment made to the star-company of the entertainer or sportsperson), a substantial part of their income in the form of payments for the use of, or the right to use, their «image rights», *e.g.* the use of their name, signature or personal image. There are cases [...] 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

Não existindo essa conexão estreita (“a close connection”), outros artigos, que não o artigo 17.º da CMOCDE, aplicar-se-ão a este tipo de rendimentos<sup>168</sup>.

E isto tem de ser desta forma, pois, como regra, o rendimento proveniente de ações promocionais, que estejam associadas à pessoa e não à sua performance desportiva, é abrangido pelos artigos 7.º ou 15.º da CMOCDE. O rendimento deve ser considerado como relacionado com a pessoa se o foco principal é a personalidade do desportista e os pagamentos são feitos por causa da sua popularidade e não tendo em conta a sua performance desportiva, ou seja, ao invés das suas conquistas em competições desportivas. Efetivamente, o artigo 17.º da CMOCDE aplica-se ao rendimento relacionado com a performance e não ao rendimento relacionado com a pessoa. Como tal, ao rendimento proveniente de atividades que estejam apenas relacionadas com tais fatores e não tenham uma conexão estreita (“a close connection”) com a performance desportiva do desportista, o artigo 17.º da CMOCDE não se aplica, não sendo suficiente, para o rendimento obtido com a utilização e exploração comercial da imagem como rendimento de publicidade ser abrangido pelo artigo 17.º da CMOCDE, que esse rendimento esteja apenas associado com os serviços profissionais de uma pessoa que é um desportista (quase parecendo, neste caso, que “acaba por ser um desportista”), mas sim que essa pessoa efetue pessoalmente essas atividades na condição, exatamente, de desportista e que haja uma ligação estreita entre esse rendimento e a performance desportiva do desportista. É isto que resulta do artigo 17.º da CMOCDE, excluindo

---

circumstances, will be applicable” (aspas e itálicos no original, interpolações e negritos nossos). O exemplo que pusemos a negrito sugere que a atividade de publicidade visa a promoção de uma específica performance desportiva (ou, em termos mais gerais, do torneio/evento), o que poderia, também, sugerir, por exemplo, que se o uso da imagem no local do torneio for destinado a promover um produto, então, o rendimento relacionado com esta última situação não responderá ao requisito da conexão estreita (uma vez que não se trata da promoção da performance desportiva ou do evento). Isto levaria a que este rendimento ficasse de fora do âmbito de aplicação do artigo 17.º da CMOCDE. Mas, não pode ser essa a interpretação. Se um jogador de ténis for pago por promover um produto durante o torneio de ténis poderá na mesma existir uma conexão estreita com a performance desportiva e, nesse caso, esse rendimento ser abrangido pelo dito artigo 17.º. De facto, o rendimento de publicidade é captado por esta disposição, mesmo que a atividade de publicidade relacionada se refira a um produto e não pretenda promover o torneio no qual o participante está a participar ou no qual participará. A condição para a aplicação do artigo 17.º da CMOCDE é a existência de uma conexão estreita entre o rendimento da publicidade e a performance desportiva, a qual poderá encontrar-se satisfeita, na medida em que o rendimento não seria pago na ausência da performance. Uma questão que não é clara é se a atividade de publicidade deve ser realizada no local da performance desportiva ou se pode ser realizada num local diferente. Também não se compreende porque a OCDE decidiu abordar separadamente os rendimentos provenientes de publicidade, patrocínio e mesmo de *royalties* no Comentário 9 ao artigo 17.º da CMOCDE e o rendimento resultante do uso ou do direito de uso dos direitos de imagem no Comentário 9.5 ao artigo 17.º da CMOCDE, tendo em conta que o requisito exigido em ambos os Comentários é o mesmo (uma conexão estreita). Neste sentido, e, para um enquadramento e uma perspetiva mais profundos sobre estas questões, MARIO TENORE, “Image Rights, Sponsoring...”, *op. cit.*, p. 152 a 156.

<sup>168</sup> O que acontecerá no caso de um produtor de videojogos pagar a um futebolista para usar a sua imagem num videojogo. Neste caso, não haverá qualquer conexão estreita entre as performances desportivas deste sujeito em determinados Estados e o rendimento obtido. Este rendimento estará apenas relacionado com a reputação ou fama do futebolista. Neste sentido, DICK MOLENAAR, MARIO TENORE e RICHARD VANN, “Red Card Article 17?”, *op. cit.*, p. 133. Ainda, pela enésima vez, Comentário 9 ao artigo 17.º da CMOCDE: “Besides fees for their actual performances, entertainers and sportspersons often receive income in the form [...] of sponsorship or advertising fees. In general, other Articles would apply whenever there is **no close connection** between the income and the performance of activities in the country concerned”. A este nível, igualmente, de novo, o Comentário 9.5 ao artigo 17.º da CMOCDE: “It is frequent for entertainers and sportspersons to derive, directly or indirectly, [...] a substantial part of their income in the form of payments for the use of, or the right to use, their «image rights», *e.g.* the use of their name, signature or personal image. Where such uses of the entertainer’s or sportsperson’s image rights are **not closely** connected with the entertainer’s or sportsperson’s performance in a given State, the relevant payments would generally not be covered by Article 17 (see paragraph 9) (aspas e itálicos no original, interpolações e negritos nossos). O Comentário 9.5 ao artigo 17.º da CMOCDE, como afirmam MOLENAAR *et al.*, tem sido criticado por ser um bocado ambíguo, em particular, por causa da falta de exemplos dos tipos de pagamentos que devem ser abrangidos por este artigo. Ver DICK MOLENAAR *et al.*, “Comments on selected 2014 updates to the commentary...”, *op. cit.*, p. 20.

da sua aplicação o rendimento que não preencha estas condições. Assim, este artigo não se aplica, por exemplo, ao rendimento de atividades indiretamente relacionadas com os serviços profissionais de um desportista, como a participação em eventos de promoção para o lançamento de um produto ou o uso de roupas patrocinadas em situações privadas (“fora do campo de jogo”)<sup>169</sup>.

Ou seja, como dissemos, não existindo essa ligação, aplicar-se-ão os artigos 7.º e 15.º da CMOCD, sendo este rendimento tributado de acordo com uma destas disposições, consoante os casos da situação real<sup>170/171</sup>.

Não obstante o que dissemos, é bom fazer referência que, hoje em dia, a OCDE, face ao passado, parece atribuir ao artigo 17.º da CMOCD um âmbito mais alargado, ao remeter para os rendimentos provenientes de “atividades normais de um desportista”, quando dantes falava em rendimentos obtidos a partir de “performances públicas”<sup>172</sup>. No entanto, mesmo remetendo, a OCDE, para a expressão “atividades normais de um desportista”, não nos parece que, mesmo assim, seja aplicável o artigo 17.º da CMOCD: “Income from the use of a sportsman’s image for promotional purposes, such as advertising, photo shoots, putting the name of the athlete on products, etc., is not related to sports performance, but rather to the publicity value and popularity of the athlete. In this context, the condition of a personal provision of services as an athlete under the sponsorship agreement, requiring advertising or promotional activities from the player, may be currently difficult to be clearly assessed because the athlete is often employed for marketing purposes by corporate sponsors, not because of being an athlete, but being a celebrity”, como refere TETŁAK. Acrescentando a autora: “In cases where remuneration concerns only the use of the name, signature or likeness of the individual, it is doubtful whether the payment is in return for personal services as an athlete or rather as a celebrity. Since the understanding of the concept of an entertainer, to which article 17 of the OECD Model also refers, is not explicitly extended to

---

<sup>169</sup> Dois aspetos merecem ponderação, a propósito do rendimento que os desportistas obtêm, neste caso em particular, nas situações em que os patrocinadores requerem, dos desportistas, ações de publicidade e de promoção dos seus produtos nas atividades ditas não desportivas ou atividades privadas dos desportistas. Por um lado, o desportista recebe rendimento não por causa do seu trabalho, mas por causa da sua imagem. Contudo, por outro lado, é a atividade desportiva que faz dele o que é e que lhe dá a oportunidade de celebrar contratos de publicidade e patrocínio. Se nós assumirmos que o artigo 17.º da CMOCD inclui somente o rendimento relacionado com as performances desportivas, então o seu âmbito abrange o rendimento de publicidade e patrocínio que está associado com os serviços pessoais na condição de desportista, os quais passam, sobretudo, pela participação em competições desportivas. Neste caso, o rendimento recebido a título de contrapartida pela utilização e exploração comercial da imagem como rendimento de publicidade associado à promoção ou utilização do produto fora das performances desportivas do desportista, será abrangido pelos artigos 7.º ou 15.º da CMOCD. Efetivamente, ao rendimento recebido devido à popularidade e aos feitos gerais da pessoa patrocinada e não em troca dos serviços desportivos que ela presta, não se aplica o artigo 17.º da CMOCD, mas sim as regras gerais dos artigos 7.º ou 15.º da mesma CM.

<sup>170</sup> Como também já vincámos, o rendimento resultante da utilização e exploração comercial da imagem como rendimento de publicidade não está abrangido, à partida, pelas regras relativas aos *royalties*.

<sup>171</sup> Cfr. GÜNTHER ZADEK, “Treatment of Advertising Income...”, *op. cit.*, p. 164 e 165, e KAROLINA TETŁAK, *Taxation of International... op. cit.*, p. 126 a 129 e 135.

<sup>172</sup> Por exemplo, antes das alterações de 2014 à CMOCD, no Comentário 9 ao artigo 17.º desta CM era possível encontrar a expressão “**public exhibition** by the performer” (negritos nossos).

celebrities, the discussed type of income escapes the provisions of article 17. Consequently, if an athlete is paid due to his popularity, image or earlier sporting achievements (i.e. due to personal criteria or in connection with his image), the income from such an advertising contract should be excluded from the scope of article 17 and covered by article 7 or 15 of the OECD Model<sup>173</sup>.

De qualquer das formas, as dificuldades para saber, precisamente, quando o rendimento derivado de direitos de imagem deve ser abrangido pelo artigo 17.º da CMOCDE são, ainda, aumentadas pelas diferentes abordagens a este respeito por parte dos vários Estados da OCDE. Podemos destacar dois exemplos: a Suíça entende que o rendimento na forma de pagamentos pelo uso dos direitos de imagem não é abrangido pelo artigo 17.º da CMOCDE<sup>174</sup> e a França declarou que, de acordo com a sua doutrina e prática no que respeita à celebração de CDT's, o rendimento recebido pelos desportistas pelo uso dos seus direitos de imagem é inseparável das atividades profissionais dessas pessoas e deve, por isso, ser tributado no Estado em que esse rendimento tem origem<sup>175</sup>. Portanto, a perspectiva da doutrina francesa, de alguma forma, leva à

---

<sup>173</sup> Cfr. KAROLINA TETŁAK, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 127 e 129. SANDLER partilha este ponto de vista: "Where, however, the individual is paid an amount to endorse certain products outside of public performances, it is doubtful whether such payments would come within Article 17. In these cases, the individual is paid to endorse the product *because* of his or her celebrity status, but the payment is arguably not for services, at least directly, *as an artiste or sportsman*". Ver DANIEL SANDLER, "Artistes and Sportsmen...", *op. cit.*, p. 227 e 228 (itálicos no original).

<sup>174</sup> Comentário 15.2 (uma observação) ao artigo 17.º da CMOCDE.

<sup>175</sup> Comentário 18 (uma reserva) ao artigo 17.º da CMOCDE. A França reserva, assim, o direito a incluir, nas suas CDT's, um número adicional, permitindo a tributação na fonte do rendimento que resulte de atividades que não possam ser dissociadas da notoriedade profissional.

aplicação do artigo 17.º da CMOCDE ao rendimento dos direitos de imagem em quase todos os casos<sup>176/177</sup>.

Independentemente do que se disse, a aplicação do artigo 17.º da CMOCDE é bastante confusa, tratando-se de um anúncio publicitário na televisão.

As empresas que fazem anúncios publicitários nos meios de comunicação social não contratam os desportistas por causa das suas habilidades de representação. Simplesmente, querem aumentar as vendas e melhorar a perceção dos seus produtos, ligando-os à imagem dos desportistas. Neste caso, o rendimento da participação num anúncio publicitário estaria associado apenas com a pessoa (com a sua imagem, personalidade e popularidade), pelo que o artigo 17.º da CMOCDE não se aplicaria<sup>178</sup>. No entanto, este preceito, para a OCDE, tem aplicação ao conceito de *entertainer*, como sugerem os Comentários a este artigo. Esta organização atribui, de facto, explicitamente, no Comentário 3 ao artigo 17.º da sua CM, a participação de um ator, num anúncio

---

<sup>176</sup> Em comparação com a doutrina francesa, a sua jurisprudência tem mais *nuances*. Não obstante não haver nenhuma decisão judicial até à data relativa ao artigo 17.º da CMOCDE a propósito do rendimento dos direitos de imagem, a jurisprudência francesa analisou, em várias situações, se os direitos de imagem eram explorados como uma atividade autónoma/independente ou se essa exploração era apenas uma simples extensão da atividade profissional dos desportistas ou dos *entertainers*. Na decisão do Supremo Tribunal Administrativo francês (“Conseil d’Etat”) relativa a Pierre Durand, um cavaleiro francês de salto de obstáculos, campeão olímpico em 1988, a exploração comercial dos seus direitos de imagem foi considerada uma exploração comercial autónoma/independente e não uma extensão da sua atividade equestre pré-existente. No entanto, este caso, é muito específico, uma vez que a exploração comercial dos seus direitos de imagem ocorreu depois de Durand ter abandonado a sua atividade desportiva, pelo que, na ausência da simultaneidade das duas atividades, era lógico considerá-las como independentes uma da outra. Numa outra decisão, envolvendo o jogador de futebol Edmilson Gomes de Moraes (mais conhecido por Edmilson), campeão do Mundo pelo Brasil em 2002, no tempo que alinhou no Olympique Lyonnais, entre 2000 e 2004, o Supremo Tribunal Administrativo francês decidiu que os direitos de imagem não estavam dissociados das atividades desportivas do jogador de futebol, como sustentava o relator público, não obstante este último expressar a opinião de que, por uma questão de princípio, a exploração dos direitos de imagem poder ser prevista como uma atividade empresarial autónoma, diferente da atividade desportiva, desde que o valor da pessoa, neste caso do jogador de futebol, pudesse ser dissociado dessa atividade, na medida em que tivesse adquirido uma certa reputação, algo que pode ser visto no facto de a exploração comercial dos direitos de imagem puder durar um certo período de tempo, após o desportista abandonar a sua carreira desportiva. No caso em concreto, tal não se verificava por quatro razões: - a maior parte do seu sucesso era consequência da sua contratação pelo Olympique Lyonnais; - não tinha havido exploração comercial dos seus direitos de imagem antes de ele assinar contrato com este clube francês; - a empresa do Reino Unido que explorava os direitos de imagem não tinha qualquer substância e não prestava quaisquer serviços em termos de gestão, avaliação e comercialização desses direitos; - os direitos de imagem tinham sido concedidos à empresa do Reino Unido por 10 anos por uma contrapartida de 30 000 francos franceses, enquanto o montante anual de *royalties* pago pelo Olympique Lyonnais a essa empresa excedia os 400 000 francos franceses. Em situações mais duvidosas (por exemplo, os pagamentos pelo uso dos direitos de imagem de um futebolista por parte do seu clube de futebol), o artigo 17.º da CMOCDE poderá não se aplicar a determinados casos específicos, desde que: - os direitos de imagem sejam valiosos, significando que a pessoa é famosa ou que tem uma reputação significativa; - os pagamentos pelo uso dos direitos de imagem são proporcionais à fama ou reputação da pessoa; - a empresa que gere os direitos de imagem tem substância. Sendo mesmo este último requisito fundamental, o que pode ser exemplificado por uma decisão do Tribunal Administrativo de Recurso de Paris. Este tribunal decidiu, no caso que envolvia a modelo e atriz francesa Laetitia Casta, que os seus direitos de imagem, que eram geridos por uma empresa holandesa, estavam dissociados da sua atividade profissional, uma vez que esta empresa tinha sido criada por um grupo de bancos holandeses e tinha sido posteriormente adquirida por dois especialistas no campo da gestão dos artistas, empregando a empresa muitas pessoas e prestando serviços efetivos em termos de gestão e avaliação de direitos de imagem. Assim, foi decidido que a empresa estava a levar a cabo uma atividade comercial autónoma. Nesta situação, atendendo ao Comentário 9.5 ao artigo 17.º da CMOCDE, estes direitos de imagem não estariam relacionados estreitamente (não existiria uma “close connection”) com a performance da atriz e modelo francesa num determinado Estado, não tendo, por isso, aplicação o artigo 17.º da CMOCDE.

<sup>177</sup> Cfr. DICK MOLENAAR *et al.*, “Comments on selected 2014 updates to the commentary...”, *op. cit.*, p. 20 e 21.

<sup>178</sup> TENORE não deixa de perguntar: “It is unclear whether the advertising requires a personal activity of the sportspersons (i.e. he is required to wear the sponsor’s logo during the performance) or whether also the advertisement of a sponsor’s logo during a television commercial which is launched between the first and the second half of a football match would be caught by the application of article 17 of the OECD Model. In other words, it is not clear in such case whether the advertising activities could be regarded as closely connected to the performance. This activity would not be considered on-court, although it would undoubtedly still maintain a connection to the performance (e.g. if the logo pertains to the main sponsor of a given tournament)”. Contudo, acrescenta: “Based on the example of the tennis player, the conclusion should be that income which is paid for participation to the television commercial should be excluded as only advertising activities carried on on-court during the sport performance are within the scope of application of article 17 of the OECD Model. This activity would fall among off-court activities and by its nature can never be covered under article 17”. Ver MARIO TENORE, “Image Rights, Sponsoring...”, *op. cit.*, p. 156.

publicitário, às suas atividades como um *entertaine*<sup>179</sup>. E este Comentário refere, igualmente, a participação de ex-desportistas em anúncios publicitários, como estando, também, abrangida pelo dito artigo<sup>180</sup>. Isto pode sugerir que os desportistas no ativo, que participem num anúncio publicitário, não estão abrangidos pelo artigo 17.º da CMOCDE, o que corresponderia ao facto de o rendimento da participação num anúncio publicitário estar associado apenas com a pessoa do desportista. Mas, nesse caso, também os ex-desportistas não seriam abrangidos porque eles não são atores<sup>181</sup>. Daí que, ao mesmo tempo, inversamente, sendo estes últimos sujeitos abrangidos, nesta situação (no caso da participação num anúncio publicitário), pelo artigo 17.º da CMOCDE, não faz sentido que os desportistas no ativo também não o sejam. Seria, de facto, difícil perceber as razões para uma tal diferenciação<sup>182</sup>.

Ou seja, a solução que melhor se parece coadunar com toda esta questão e aquela que parece ser a adotada pela OCDE, em função do que esta organização expõe nos Comentários ao artigo 17.º da sua CM, é a de que a participação num anúncio publicitário parece ser vista como uma atividade de entretenimento. A OCDE parece querer considerar as atividades dos sujeitos que participam num anúncio publicitário, independentemente de serem atores ou não, como tendo um carácter de entretenimento, e, portanto, qualificar esses sujeitos (entre os quais os ex-desportistas e os desportistas), para este propósito, como *entertainers* (neste caso, como atores)<sup>183</sup>. É isso que, precisamente, resulta de um dos Comentários ao artigo 17.º da CM<sup>184</sup>: “The reference to an «entertainer or sportsperson» includes anyone who acts as such, even for a single event. Thus, Article 17 can apply to [...] 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”<sup>185</sup>. Ou seja, mesmo não estando preenchida a condição do exercício de atividades desportivas enquanto desportista, estará preenchida a condição do exercício de atividades de entretenimento, para as quais o artigo 17.º da CMOCDE também se aplica. Por isso, qualquer pessoa que apareça num anúncio publicitário na televisão poderá ser um *entertainer*, com a consequência de o seu rendimento ser tributado com base no

---

<sup>179</sup> A posição da OCDE é a de que isto acontece, mesmo que a tal participação num anúncio publicitário na televisão não esteja associada nenhuma performance artística. Isto parece criar uma diferença arbitrária entre um artista e um modelo a efetuar o mesmo anúncio publicitário na televisão. O tratamento fiscal da mesma atividade será diferente meramente por causa das outras atividades da pessoa em causa. Neste sentido, DICK MOLENAAR, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 104.

<sup>180</sup> Comentário 3 ao artigo 17.º da CMOCDE: “Paragraph 1 refers to entertainers and sportspersons. It is not possible to give a precise definition of «entertainer», but paragraph 1 includes examples of persons who would be regarded as such. These examples should not be considered as exhaustive. 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**” (aspas no original, negritos nossos).

<sup>181</sup> Além disso, mesmo os atores poderiam não ser abrangidos no caso de não haver uma performance artística.

<sup>182</sup> Cfr. GÜNTHER ZADEK, “Treatment of Advertising Income...”, *op. cit.*, p. 174, 175 e 176, e KAROLINA TETŁAK, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 131

<sup>183</sup> Neste caso, a OCDE mencionaria apenas os ex-desportistas para dar um exemplo, mas o mesmo seria verdade para os desportistas no ativo.

<sup>184</sup> Comentário 9.1 ao artigo 17.º da CMOCDE.

<sup>185</sup> Aspas no original, interpolação nossa.

artigo 17.º da CMOCDE. A verdade é que, desta forma, tanto um desportista no ativo como um ex-desportista são cobertos pelo artigo 17.º da CMOCDE nestas situações, o que acaba com uma diferenciação, que a verificar-se, seria difícil de explicar. Ainda que, como se disse, à partida, o rendimento recebido pela participação num anúncio publicitário deveria estar apenas associado com a pessoa do desportista e, por isso, não ser abrangido pelo artigo 17.º da CMOCDE<sup>186</sup>.

Uma outra forma de se publicitar e promover um produto, sem ser de uma forma direta, é através da chamada colocação de produtos. Isto envolve, precisamente, colocar-se um produto nos meios de comunicação social de tal forma que ele apela ao subconsciente da mente e encoraja as pessoas a comprar e usar o produto sem publicidade óbvia e direta. Ora, nesta situação, uma vez mais, se através do contrato de colocação de produto, o desportista se comprometer à utilização (normalmente, exclusiva) dos produtos do patrocinador durante a sua performance desportiva na condição de desportista, então o rendimento assim obtido será abrangido pelo artigo 17.º da CMOCDE. Se o contrato exigir também que o desportista use os produtos, igualmente, nas suas atividades ditas não desportivas ou privadas<sup>187</sup>, neste caso, como já tivemos oportunidade de ver, surgem dúvidas, pois, parece-nos que, nesta situação específica, este tipo de publicidade se baseia na pessoa do desportista (na sua imagem, personalidade e popularidade), já que não há qualquer conexão ou ligação estreita (ou só muito, mas mesmo muito remotamente poderá haver) com quaisquer atividades enquanto desportista, pelo que, à partida, o artigo 17.º da CMOCDE não terá aplicação, cabendo essa função aos artigos 7.º ou 15.º da CMOCDE<sup>188</sup>.

Para uma visão geral de alguns exemplos de rendimentos auferidos pelos futebolistas, relacionados com os direitos de imagem, e a sua abrangência ou não pelo artigo 17.º da CMOCDE, damos conta de um caso de estudo<sup>189</sup>, com base em MOLENAAR, em que foram discutidos os direitos de imagem de um futebolista famoso. Este sujeito jogaria no Estado S e teria transferido os seus direitos de imagem para uma empresa de responsabilidade limitada no Estado T. As conclusões, da perspetiva do Estado S, seriam as seguintes:

---

<sup>186</sup> Cfr. GÜNTHER ZADEK, "Treatment of Advertising Income...", *op. cit.*, p. 176. A doutrina alemã, em conflito com o texto dos Comentários ao artigo 17.º da CMOCDE, nega a natureza de entretenimento dos anúncios publicitários e enfatiza, por sua vez, o seu caráter informativo e promocional, considerando que o rendimento da participação num anúncio publicitário (mesmo quando estão em causa atores) está associado apenas com a pessoa (com a sua imagem, personalidade e popularidade), não devendo ser tributado de acordo com o artigo 17.º da CMOCDE. Também as autoridades fiscais norte-americanas, em 1999, adotaram a posição de que o propósito de tais atividades é promover e vender os produtos da empresa e, portanto, o ator não é um "artista" ou um "entertainer" para o conceito das regras de tributação dos artistas não residentes. Até mesmo o facto de o contrato se referir às atividades normais da pessoa enquanto ator não altera o seu principal propósito. Nesta situação, o direito a tributar dos EUA tem de ser aplicado com base nas regras normais para os serviços dependentes ou independentes. Diga-se que, em sentido oposto, temos a Áustria. Ver DICK MOLENAAR, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 104, e KAROLINA TETĽAK, *Taxation of...*, *op. cit.*, p. 131.

<sup>187</sup> Por exemplo, um desportista a conduzir um automóvel ou a usar calçado ou roupa de uma determinada marca.

<sup>188</sup> Cfr. DANIEL SANDLER, "Problems taxing Non-resident...", *op. cit.*, p. 208; KAROLINA TETĽAK, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 132, e THOMAS BRAMO, "The Notion of «Income»...", *op. cit.*, p. 82 e 83.

<sup>189</sup> Discutido num seminário em Lausanne (Suíça), organizado pelo "Tax Policy Center of the University of Lausanne (UNIL)", em 22 de setembro de 2017.

- os rendimentos de um contrato para usar calçado (as denominadas “chuteiras”), durante os jogos, são abrangidos pelo artigo 17.º da CMOCDE, pois estão conectados com a performance;
- os rendimentos de anúncios televisivos não relacionados com os jogos de futebol são abrangidos pelo artigo 7.º da CMOCDE<sup>190</sup>;
- os rendimentos de atividades promocionais a cada trimestre também se enquadram no âmbito do artigo 7.º da CMOCDE;
- os rendimentos de publicidade antes e depois dos jogos podem ser abrangidos pelo artigo 17.º da CMOCDE, embora possa ser argumentado que não existe qualquer conexão com a performance, pelo que se aplicaria o artigo 12.º da CMOCDE<sup>191</sup>;
- os rendimentos pelo uso dos direitos de imagem em material promocional durante o ano são abrangidos pelo artigo 12.º da CMOCDE<sup>192</sup>;
- os rendimentos pelo uso da imagem em t-shirts, que sejam vendidas pelo Estado também são abarcadas pelo artigo 12.º da CMOCDE<sup>193</sup>.

### **5.8. Rendimento de patrocínio**

“O patrocínio é uma forma especial de publicidade. Trata-se de um instrumento de promoção da «imagem empresarial» do patrocinador, isto é, de um «instrumento da política de imagem» das empresas, mediante associação de um seu sinal distintivo, maxime a marca, à fama ou celebridade de uma pessoa e/ou à notoriedade do evento patrocinados, participando na repercussão mediática do seu êxito («transferência de imagem por associação»). Em outras línguas o patrocínio traduz-se por sponsorship (inglês), Sponsoring (alemão), parrainage (francês), e sponsorizzazione (italiano). Em ordem à realização desta forma especial de publicidade são celebrados contratos de patrocínio entre o anunciante/patrocinador e o patrocinado/difusor da publicidade. O mercado do patrocínio tem um valor económico bastante significativo. Não obstante estar presente em praticamente todas as actividades providas de interesse mediático e, por isso, de aptidão publicitária (v.g., o audiovisual, a cultura e o meio ambiente), o seu campo de eleição, em termos económicos, é o desporto (patrocínio desportivo)<sup>194</sup>. No plano internacional, a

<sup>190</sup> Há aqui uma divergência em relação ao que dissemos face ao facto de o artigo 17.º da CMOCDE poder abranger qualquer pessoa que participe num anúncio enquanto ator (considerada como ator, ainda que, profissionalmente, não o seja) e uma aproximação àquilo que entendemos ser a melhor solução.

<sup>191</sup> A aplicação do artigo 12.º da CMOCDE a estas situações é controversa, como melhor se verá mais à frente no nosso trabalho.

<sup>192</sup> Remetemos para a nota de rodapé anterior sobre a aplicação do artigo 12.º da CMOCDE a estas situações.

<sup>193</sup> Cfr. DICK MOLENAAR, “International taxation of sportsmen and entertainers...”, *op. cit.*, p. 20 e 21. O autor não deixa de acrescentar, nas mesmas páginas: “For the limited company to which the image rights are being transferred and resident in State T, some other aspects may be relevant. Such as the beneficial ownership of that company, for which some States have a broad definition, while others are stricter”.

<sup>194</sup> A propósito do fenómeno desportivo deve até realçar-se que, historicamente, enquanto nos E.U.A. o patrocínio surgiu, essencialmente, ligado ao mundo do audiovisual, já na Europa, por questões relacionadas com o monopólio estadual do serviço televisivo, o patrocínio apareceu primeiro no domínio desportivo.

importância deste instrumento publicitário levou a Câmara de Comércio Internacional a adoptar o Code on Sponsorship, que regula vários aspectos dos contratos de patrocínio. Na prática, o patrocínio reveste múltiplas e diversas formas, apresentando como núcleo funcional comum a prossecução de um escopo publicitário mediante o financiamento de pessoas e/ou eventos providos de interesse mediático”, como nos dá conta ALEXANDRE LIBÓRIO DIAS PEREIRA<sup>195</sup>.

Assim, o patrocínio é usado, no mundo de hoje do desporto, para promover produtos, serviços ou negócios, associando-os a um desportista (bem como a um clube ou equipa desportivos ou a um evento desportivo particular), tendo em conta o forte impacto que os desportistas (sobretudo, os mais reconhecidos e bem-sucedidos) podem ter sobre os consumidores. O patrocínio é, aliás, uma das fontes de rendimento mais importantes destes sujeitos, sendo estes, na maioria dos casos, patrocinados pelos fabricantes de artigos de desporto, como parte da sua estratégia de *marketing*<sup>196</sup>. Em termos objetivos, é possível distinguir o patrocínio, por um lado, mediante a atividade patrocinada seja continuada ou ocasional. No primeiro caso, o patrocínio não se relaciona com performances desportivas específicas, mas sim com um determinado período de tempo, tendo, normalmente, uma natureza de longo prazo, como, por exemplo, o período antes e durante os Jogos Olímpicos, bem como o período após este evento desportivo ou, também, o período de uma época desportiva, podendo, portanto, abranger um número indeterminado de performances desportivas. No segundo caso, o patrocínio toma a forma de apoio “one-off”, estando relacionado apenas com uma performance, incluindo, assim, nomeadamente, uma gratificação de uma só vez, como por exemplo, uma gratificação em relação a apenas um jogo desportivo ou a um evento desportivo em particular. Por outro lado, também é possível distinguir o patrocínio, tendo em conta a prestação do patrocinador (serviços, bens, dinheiro ou “mista”) e a contraprestação do patrocinado (por exemplo, a realização de publicidade durante um evento desportivo, a atribuição de um título de patrocinador oficial ou a utilização do equipamento desportivo fornecido)<sup>197</sup>.

---

<sup>195</sup> Cfr. ALEXANDRE LIBÓRIO DIAS PEREIRA, “Do Patrocínio Desportivo («Sponsoring»)”, in *Desporto & Direito – Revista Jurídica do Desporto*, n.º 6, 2005, p. 359 a 365 e “Contratos de Patrocínio Publicitário (‘Sponsoring’)”, in *Revista da Ordem dos Advogados*, vol. I, 1998, p. 320, disponível em <http://www.oa.pt/upl/%7B7d7012dd-1b1f-45a4-9c45-7cdf0546eb71%7D.pdf>, consultado pela última vez em 08/01/2018 (aspas e itálicos no original). TETŁAK, por sua vez, refere: “The concept of sponsorship refers to financial support (as well as products or services) given by a company, an individual or an institution (the sponsor) to a person sponsored under the terms of the contract of sponsorship. The sponsorship contract is reciprocal because in exchange for the funding, the entrepreneur expects from the sponsored person to provide services aimed at the realization of commercial purposes such as advertising or creation or improvement of the company’s image”. Ver KAROLINA TETŁAK, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 122.

<sup>196</sup> Deve destacar-se que mesmo os fabricantes e prestadores de serviços fora do mundo do desporto têm interesse em patrocinar os desportistas, já que o patrocínio destes sujeitos é visto como uma ferramenta para a publicidade de massas e como uma possibilidade de aumentarem o grupo-alvo de clientes, em virtude do enorme reconhecimento (em alguns casos quase global) dos desportistas. Mas, deve, igualmente, ter-se em atenção que, no caso dos contratos de patrocínio, o poder de negociação dos desportistas nos diferentes desportos varia substancialmente, dependendo da sua exposição nos meios de comunicação social e do interesse do público, já que nem todos os desportos recebem a mesma atenção mediática.

<sup>197</sup> Cfr. ALEXANDRE LIBÓRIO DIAS PEREIRA, “Contratos de Patrocínio...”, *op. cit.*, p. 321, e KAROLINA TETŁAK, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 122 e 136.

Os contratos de patrocínio modernos podem ser muito complexos, compostos de vários elementos e oferecer aos desportistas um pacote de benefícios e pagamentos amplos para performances desportivas, incluindo uma remuneração fixa garantida, chamada de retentor ou base (por exemplo, um salário base mensal) e diversos incentivos, especialmente prémios e bónus para determinadas classificações e realizações, prémios e bónus pela vitória, bem como compensação para a promoção dos produtos<sup>198</sup>. Por sua vez, em compensação pelos pagamentos de patrocínio, os desportistas têm de colocar o logotipo ou o símbolo do patrocinador no seu equipamento ou uniforme desportivo e tornarem-se a cara do produto ou da marca do patrocinador, normalmente conferindo-lhe direitos exclusivos quanto ao seu nome e imagem<sup>199/200</sup>.

Ora, o rendimento de patrocínio, de acordo com a OCDE, pode ser abrangido pelo artigo 17.º da CMOCDE, ainda que, como já vimos, até certo ponto. Assim, o artigo 17.º é aplicável ao rendimento de patrocínio se esse rendimento tiver uma conexão estreita ou próxima (“a close connection”) com a performance da atividade desportiva num determinado Estado. Não existindo essa conexão estreita, outros artigos, que não o artigo 17.º da CMOCDE, aplicar-se-ão a este tipo de rendimento<sup>201</sup>.

Se estiver em causa um patrocínio “one-off”, o rendimento que o desportista auferir, precisamente, com esse patrocínio, deve ser considerado como rendimento de uma atividade pessoal e como tendo uma conexão estreita (“a close connection”) com a performance desportiva (a participação na partida ou na competição desportiva) que tem lugar no Estado da fonte e, portanto, como tal, ser abrangido pelo artigo 17.º da CMOCDE e ser, assim, tributado neste último Estado.

Tratando-se de um patrocínio contínuo (oferecido ao desportista não só por causa da sua participação num determinado jogo ou evento desportivo, mas sim durante um determinado período de tempo, por vezes longo, abrangendo, portanto, um número indeterminado de performances desportivas), poder-se-ia colocar a questão de saber se existe essa conexão estreita

---

<sup>198</sup> Do ponto de vista do desportista, este tipo de contratos são muito interessantes, pois permitem, por um lado, com o salário base mensal, obter a segurança de um rendimento garantido e, por outro lado, com os incentivos, ter a oportunidade de ganhar dinheiro (ou outro tipo de benefícios, como benefícios em espécie) extra, servindo estes incentivos como motivação para alcançar objetivos desportivos mais elevados. Quanto ao tipo de prémios que o contrato pode prever, temos, por exemplo, aqueles em função da classificação numa determinada competição desportiva ou da classificação no *ranking* da respetiva modalidade desportiva, a pagar no final do ano com base na posição do desportista nesse respetivo *ranking*. Mas, por já termos tido oportunidade, anteriormente de analisar se estão ou não sujeitos a tributação no Estado da fonte, com base no artigo 17.º da CMOCDE, optamos aqui, nesta parte do nosso trabalho, por fazermos uma remissão para o subponto 5.2.

<sup>199</sup> Claro que se deve ter em conta que o tamanho do espaço disponível no uniforme do desportista para o logotipo do patrocinador é determinado pelo próprio tipo de desporto praticado. Os esquiadores que usam imenso equipamento, desse ponto de vista, estão numa melhor posição que, por exemplo, os nadadores que têm uma capacidade muito limitada a este nível no seu equipamento desportivo.

<sup>200</sup> Cfr. KAROLINA TETLAK, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 123 e 166.

<sup>201</sup> Voltamos a referir o Comentário 9 ao artigo 17.º da CMOCDE: “Besides fees for their actual performances, entertainers and sportspersons often receive income in the form [...] of **sponsorship** or advertising fees. In general, other Articles would apply whenever there is **no close connection** between the income and the performance of activities in the country concerned. [...] Article 17 will apply to advertising or **sponsorship** income, etc. which as a **close connection** with a performance in a given State” (interpolações e negritos nossos).

entre os pagamentos recebidos pelo desportista e a sua performance num evento desportivo particular. Mas, a este nível, no caso de um patrocínio contínuo de um desportista que participa em competições em muitos Estados, não existem dúvidas, já que qualquer Estado em que o desportista compete tem o direito a tributar a parte do rendimento do patrocínio que esteja relacionada com a performance desportiva no seu território. Assim, como a OCDE sugere, se o desportista receber rendimento regular do patrocinador, nomeadamente um pagamento mensal, o Estado da fonte (aquele onde ocorre a performance) tem o direito a tributar a parte do rendimento que seja atribuível à performance desportiva no seu território<sup>202</sup>. Mas, calcular que parte do rendimento deste tipo de patrocínio está ligada a uma específica performance desportiva não será fácil para as autoridades fiscais do Estado da fonte, tendo em conta as próprias dificuldades em obter informação sobre ele. Na prática, a tributação deste tipo de rendimento, portanto, muitas vezes, não ocorre neste Estado (no Estado onde tem lugar a performance desportiva)<sup>203/204</sup>.

No entanto, essencialmente, hoje em dia, a OCDE, para calcular que parte do rendimento deste tipo de patrocínios está ligada a uma específica performance desportiva num determinado Estado, faz referência aos dias de trabalho, durante os quais o desportista está

---

<sup>202</sup> Pela enésima vez, citamos o Comentário 9 ao artigo 17.º da CMOCD: "Article 17 will apply to advertising or **sponsorship** income, etc. which as a **close connection** with a performance in a given State (*e.g.* payments made to a tennis player for wearing a sponsor's logo, trade mark or trade name on his tennis shirt during a match). Such a close connection may be evident from contractual arrangements which relate to participation in named events or a number of unspecified events; in the latter case, a Contracting State in which one or more of these events take place may tax a proportion of the relevant advertising or sponsorship income (as it would do, for example, in the case of remuneration covering a number of unspecified performances; see paragraphs 9.2 and 9.3)" (negritos nossos).

<sup>203</sup> Deve notar-se que isto pode levar a uma situação de dupla não tributação se, no Estado da residência, em relação aos rendimentos de fonte estrangeira, o método usado para se eliminar a dupla tributação for o método de isenção. Ainda que seja pouco provável isto acontecer, atendendo a que o método de crédito é aquele cujo uso se encontra generalizado. Ver DOMINGOS SILVA FERNANDES, *A Tributação Internacional...*, *op. cit.*, p. 65, disponível em [http://cienciapca.ipca.pt/bitstream/11110/1062/1/disserta%C3%A7%C3%A3o\\_domingos\\_fernandes\\_mestrado\\_fiscalidade\\_ipca.pdf](http://cienciapca.ipca.pt/bitstream/11110/1062/1/disserta%C3%A7%C3%A3o_domingos_fernandes_mestrado_fiscalidade_ipca.pdf), consultado pela última vez em 09/01/2018. Uma questão diferente a este respeito que também se coloca e, igualmente, interessante, é a seguinte: "It often happens that an unknown athlete becomes a national or even global hero because of his excellent results or exemplary attitude during the [Olympic] Games. [...] In this context, an interesting question arises whether an on-going sponsorship, proposed to a sportsman following his spectacular performance at the [Olympic] Games in a given country, may be considered to be derived from such performance, and having a source in that country. The wording of article 17 of the OECD Model suggests that the source state may only tax income derived from personal activities as a sportsman exercised in its territory. It is not clear whether «derived from performance» means income in exchange for a performance or received as a result of the performance. It seems that it is reasonable to assume that this phrase should be understood as covering the income received for the performance. [W]hile certainly there is an indirect link between the performance that created the opportunity to enter into sponsorship contracts and obtain income, such a link is not sufficient to grant the state of performance the right to tax. [T]he fact that the performance triggers the interest of the sponsor and gives the athlete an opportunity of receiving funding does not mean that the source state may claim the right to tax income earned in connection with the performance in the future. [I]t should also be noted that the countries in which the athlete performs while he receives income from sponsorship may also rely on article 17 to justify their right to tax. Consequently, income would be burdened with duplicating tax claims by the country of the performance that caused the sponsorship contract and the countries in which the sportsman performed during the term of the contract. As the Commentary on Article 17 of the OECD Model applies only to the second claim, it should be assumed that it is more justified and that the link between income arising from a long-term contract concluded as a result of an outstanding performance is too remote. [I]n other words, in this case, the link between income and performance seems to be too remote, although such an interpretation is not completely ruled out on the basis of article 17 of the OECD Model. [T]he literature indicates that the causal link between sponsorship or endorsement income and sporting activities is weaker the longer the period between the two. The term «income derived from activities as a sportsman, personally performed in the source country» should therefore be understood to include income received for the performance and not as a result of the performance". Neste sentido, KAROLINA TETĀK, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 79 e 122 (aspas no original, interpolações nossas).

<sup>204</sup> Cfr. DANIEL SANDLER, "Problems taxing Non-resident...", *op. cit.*, p. 208; DICK MOLENAAR, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 104 e 105, e KAROLINA TETĀK, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 124.

presente em cada Estado onde têm lugar as suas performances desportivas<sup>205</sup>. E, ainda, ao número de performances desportivas que têm lugar em cada Estado<sup>206</sup>.

Devemos, igualmente, recordar que o artigo 17.º da CMOCDE não se aplicará apenas nas situações em que o desportista entra num acordo direto com o patrocinador. Por exemplo: uma empresa patrocina uma federação desportiva ou um comité olímpico nacionais e na sua campanha de *marketing* são utilizados desportistas que se encontram a ou que vão representar a seleção nacional (nomeadamente, nos Jogos Olímpicos ou no Campeonato da Europa de Futebol), envolvendo a atividade, respetivamente, de toda a equipa olímpica ou seleção nacional, sendo, neste caso, os salários dos desportistas, muitas vezes, pagos, indiretamente, através, precisamente, dos rendimentos que a empresa patrocinadora paga a estas entidades<sup>207</sup>. Ora, nestes casos, uma vez que os rendimentos que os desportistas recebam da federação desportiva ou do comité olímpico, que resultem dessa parceria oficial destas entidades com a empresa patrocinadora, serão classificados como rendimentos provenientes de atividades realizadas na condição de desportista, pessoalmente realizadas no Estado da fonte, estes poderão ser abrangidos pelo artigo 17.º da CMOCDE. A este respeito, podemos referir outro exemplo: também acontece os clubes desportivos serem patrocinados por empresas de vários quadrantes. Ora, se os desportistas que se encontram empregados no clube desportivo forem chamados a participar na promoção do patrocinador do clube, a parte do seu salário que corresponda às atividades relacionadas, exatamente, com tal responsabilidade também será tributada com base no artigo 17.º da CMOCDE<sup>208</sup>.

### **5.8.1. Rendimento de contratos de fornecimento**

Os contratos para fornecimento dos desportistas, com serviços e bens (por exemplo, com equipamento desportivo, sobretudo de alta tecnologia), por parte do fornecedor, são, igualmente, muito comuns<sup>209</sup>. E, tal como os contratos de patrocínio, são recíprocos, já que, em troca da promoção da sua marca, o fornecedor contempla os desportistas com os seus produtos.

---

<sup>205</sup> Há quem entenda que esta alocação pode ser arbitrária e que não se coaduna com o conceito do artigo 17.º da CMOCDE, o qual se deve aplicar, independentemente do número de dias que um desportista passe no Estado da fonte, sugerindo outras formas de se alocar o rendimento como, por exemplo, com base nos pontos de *ranking*. Neste sentido, PASQUALE PISTONE e ERICH SCHAFFER, "Entertainers According to Art 17...", *op. cit.*, p. 69 e 70.

<sup>206</sup> Ainda que aqui por analogia, já que a OCDE no exemplo que dá, que teremos oportunidade de ver numa nota de rodapé mais à frente, apenas se refere ao exemplo de um cantor e à possibilidade de se alocar o seu rendimento, tendo em conta o número de concertos em cada Estado.

<sup>207</sup> Deve chamar-se a atenção para o facto de que, neste tipo de eventos, os desportistas não podem, habitualmente, promover ou publicitar produtos que tenham por base os seus contratos individuais de patrocínio, por imposição das suas federações desportivas e comités olímpicos nacionais.

<sup>208</sup> Cfr. KAROLINA TETLAK, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 124, 135 e 136.

<sup>209</sup> Deve destacar-se que os desportistas podem celebrar contratos de fornecimento em várias categorias, como as de bebidas energéticas, suplementos alimentares, cosméticos, calçado e, claro, como se disse, equipamento desportivo, entre muitos outros. Este tipo de contratos surgiu em meados dos anos 1950, depois de algumas lojas de desporto terem fornecido, de forma gratuita, equipamentos desportivos aos desportistas que iam participar no Campeonato do Mundo de Futebol, de 1954, na Suíça, e nos Jogos Olímpicos de Melbourne, na Austrália, de 1956.

Ou seja, os fornecedores contemplam os desportistas com material que eles fabricam e estes sujeitos usam-no nos treinos ou mesmo em competição, recebendo em troca, os fornecedores, a oportunidade de poderem usar o nome ou a imagem dos desportistas para promover a sua marca e os seus produtos, sendo que, por vezes, até pagam aos desportistas um valor (uma taxa) por estas atividades, tal e qual como no caso dos contratos de patrocínio<sup>210</sup>. Aliás, estas atividades podem ser muito abrangentes e incluir o mais simples e óbvio que será o desportista, em função do contrato de fornecimento, ter que usar os equipamentos desportivos, calçado ou outro tipo de roupas do fornecedor (normalmente, com uma identificação clara e visível do fabricante) durante os treinos, na própria competição ou em entrevistas, mas incluir, também, por exemplo, que o desportista participe em eventos de promoção, como conferências de imprensa, sessões de autógrafos, feiras e exposições dos produtos, sessões de fotografia ou, até, na gravação de anúncios publicitários, bem como incluir determinadas atividades que permitam a exposição pública da marca e do logotipo do fornecedor, nomeadamente, aparições públicas nos meios de comunicação social, como na televisão, na imprensa e em *sites* populares da Internet, desde que uma foto ou vídeo identifique claramente a marca ou logotipo do fornecedor como associado ao desportista. Tratando-se de um fornecedor oficial este terá, à partida, o direito exclusivo de prestar, ao desportista, uma determinada categoria de produtos<sup>211</sup>.

Quanto ao valor dos bens (que, como vimos, podem ser equipamentos desportivos, calçado, suplementos alimentares, bebidas energéticas, roupas desportivas, entre outros) fornecidos, gratuitamente, pelo fornecedor ao desportista serão considerados como rendimento de performance deste sujeito, na medida em que receber estes bens esteja relacionado, precisa e estreitamente, com as atividades pessoais do desportista nessa condição (com a sua performance), podendo, à partida, ser tributados de acordo com o artigo 17.º da CMOCDE<sup>212</sup>. Isto na medida em que, por exemplo, reduzem as despesas de performance do desportista. Sendo que, surge de novo, a questão complicada da atribuição do rendimento para os diferentes Estados em que o desportista compete, no caso do contrato de fornecimento abranger as atividades dos desportistas realizadas nos diversos Estados e se referir, portanto, ao fornecimento de produtos

---

<sup>210</sup> Incluindo uma remuneração fixa garantida e diversos incentivos, especialmente prémios e bônus para determinadas classificações e realizações, prémios e bônus pela vitória, bem como compensação para a promoção dos produtos.

<sup>211</sup> Cfr. DICK MOLENAAR, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 105; GÜNTHER ZADEK, "Treatment of Advertising Income...", *op. cit.*, p. 166, e KAROLINA TETŁAK, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 125 e 126.

<sup>212</sup> Por exemplo, no caso de o desportista usar o vestuário do fabricante durante a competição. Deve dizer-se que também na maioria das definições nacionais de rendimento, estes bens são considerados um benefício tributável em espécie.

para todas as performances desportivas, sem que haja uma atribuição específica a determinados eventos desportivos<sup>213</sup>.

Existem dois importantes casos judiciais no Reino Unido, que abordam os rendimentos resultantes de contratos de fornecimento de jogadores de ténis, com enormes implicações na tributação do rendimento de todos os desportistas que lá competem a nível internacional:

- No primeiro caso, estava em causa uma situação em que três tenistas internacionais tinham contratos de fornecimento com fabricantes e revendedores de equipamentos de ténis, sendo que, em função disso, aos desportistas, para além de obterem esse equipamento de graça, ainda lhes eram pagos determinados montantes, precisamente, pelo uso desses equipamentos em torneios de ténis em que eles participassem. O que aconteceu foi que as autoridades fiscais do Reino Unido não concordaram com o rendimento, relativo aos contratos de fornecimento, que os desportistas declararam, e iniciaram uma inspeção tributária, a qual levou à conclusão que uma parte dos rendimentos de base mundial destes contratos deveria ser atribuída às performances desportivas no Reino Unido. Por isso, a base de tributação dos rendimentos recebidos por estes três tenistas foi, consideravelmente, aumentada.

- O segundo caso, mais mediático, diz respeito ao famosíssimo jogador de ténis Andre Agassi, pela sua participação no também famosíssimo torneio de ténis de Wimbledon, no Reino Unido. Neste caso, a empresa pessoal do desportista, a “Agassi Enterprises Inc.”, celebrou contratos com a “Nike Inc.” e com a “Head Sports Inc.”, as quais não tinham presença fiscal no Reino Unido, precisamente, em relação ao fornecimento de equipamentos de ténis, bem como de roupas desportivas. E o que a seguir se passou foi o seguinte: “As with the three tennis players, Andre Agassi filed a self-assessment tax return after the year 1999 and declared only direct endorsement earnings for UK tennis tournaments. He had earnings of GBP 54,601 gross, but after the deduction of his expenses a loss of GBP 63,689 resulted. The UK Inland Revenue started an inquiry and decided to allocate a part of the endorsement fee that Agassi Enterprises Inc. had received outside the United Kingdom to the UK performances. The loss was thereby transformed into a profit of GBP 27,250, and Andre Agassi did not get a UK tax refund. The High Court approved the correction on the self-assessment tax return and dismissed Andre Agassi’s claim for a tax refund”, como MOLENAAR dá conta. No entanto, Andre Agassi viria a apresentar recurso desta decisão e a 19 de novembro de 2004, o Tribunal de Recurso (no seu nome original, o “Court of Appeal”) decidiu, neste caso, reverter a decisão anterior e, desta forma, aceitar o recurso

---

<sup>213</sup> Cfr. DICK MOLENAAR, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 105, e KAROLINA TETŁAK, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 126.

apresentado pelo tenista norte-americano. Este tribunal decidiu que os pagamentos feitos pelos fabricantes de roupas desportivas, “Nike” e “Head Sports”, para a empresa norte-americana “Agassi Enterprises” não eram tributáveis no Reino Unido, já que nenhum era residente no Reino Unido ou tinha lá presença fiscal<sup>214</sup>.

Contudo, a Administração Fiscal Inglesa não ficou satisfeita com esta decisão e decidiu, também ela, recorrer, pelo que apresentou recurso no tribunal mais elevado da hierarquia dos tribunais no Reino Unido (“House of Lords”), o qual, por sua vez, a 18 de maio de 2006, alterou a decisão anterior do Tribunal de Recurso (do “Court of Appeal”) de forma radical, decidindo contra a empresa do tenista norte-americano, Andre Agassi. As principais razões invocadas para justificar esta decisão foram a de que deve ter-se em consideração não a identidade do próprio contribuinte, mas sim o *status* e a natureza do pagamento, bem como o facto de a legislação que diz respeito à tributação dos rendimentos recebidos por desportistas não residentes ter sido introduzida não somente para permitir uma melhoria na máquina fiscal, mas, igualmente, para permitir expandir o âmbito da base tributária. Portanto, assim, resumindo, o “House of Lords” decidiu que uma parte dos rendimentos que o Andre Agassi recebeu dos contratos de fornecimento pelo uso dos equipamentos desportivos a nível mundial deveria ser atribuída às partidas de ténis que tiveram lugar no Reino Unido, na medida em que, no seu entender, existe uma ligação direta com essas partidas, o que fez aumentar, consideravelmente, a base de tributação dos rendimentos recebidos pelos desportistas no Reino Unido<sup>215</sup>.

Em resumo, podemos dizer que foi traçado um novo ponto de vista sobre a questão do âmbito do artigo 17.º da CMOCDL com o caso “Andre Agassi”, no qual, indiretamente, se provou que este preceito não exclui, quando a legislação nacional o permite, o direito do Estado onde ocorre a performance desportiva a tributar uma parte dos pagamentos de patrocínio a nível mundial obtidos pelos desportistas e que possam ser atribuídos, precisamente, à performance

---

<sup>214</sup> Cfr. DICK MOLENAAR, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 106 e 107.

<sup>215</sup> Cfr. DOMINGOS SILVA FERNANDES, *A Tributação Internacional...*, *op. cit.*, p. 66 e 67, disponível em [http://ciencipca.ipca.pt/bitstream/11110/1062/1/disserta%C3%A7%C3%A3o\\_domingos\\_fernandes\\_mestrado\\_fiscalidade\\_ipca.pdf](http://ciencipca.ipca.pt/bitstream/11110/1062/1/disserta%C3%A7%C3%A3o_domingos_fernandes_mestrado_fiscalidade_ipca.pdf), consultado pela última vez em 09/01/2018. Para uma análise mais detalhada e profunda de toda esta questão, mas, sobretudo, desta última decisão, a de 2006, relativa ao tenista Andre Agassi, ver, por exemplo, CHRISTOPHER NORFOLK, “*Agassi v. Robinson*: Territorial limitation on withholding obligation - some confusion in the House of Lords”, in *British Tax Review*, n.º 6, 2006, p. 684 a 687, DANIEL SANDLER, “Problems taxing Non-resident...”, *op. cit.*, p. 198 a 202; JOÃO PAULO VALADAS GUIMARÃES, “A Tributação do Desporto: Alguns Casos Internacionais”, in *Os 10 Anos de Investigação do CIJE – Estudos Jurídico-Económicos* (Coordenação: Glória Teixeira e Ana Sofia Carvalho), Coimbra, Almedina, 2010, p. 411 a 414, e MARTIN JAU, “«Star Companies» in International Tax Law”, in *Taxation of Artists and Sportsmen in International Tax Law* (Coordenação: Walter Loukota e Markus Stefaner), Viena, Linde, 2007, p. 249 e 250. Quanto a ambas as decisões de 2004 e à de 2006, ABÍLIO RODRIGUES parece ser favorável a esta situação: “Efetivamente, se não existisse tributação no local da prática da atividade desportiva ou artística, tributando-se o rendimento apenas no local de residência do interveniente, poder-se-ia, não raras vezes, cair numa situação de redução substancial ou mesmo ausência de tributação destes rendimentos, motivada pela residência dos mesmos em territórios de tributação reduzida ou do exercício da atividade através da prestação de serviços contratada a uma sociedade controlada pelo praticante e estabelecida em paraíso fiscal”. Neste sentido, ABÍLIO RODRIGUES, “Uma Análise Tributária aos Rendimentos dos Praticantes Desportivos”, 2015, p. 7, disponível em [http://formacao.comiteolimpicoportugal.pt/Publicacoes/COP\\_PFO\\_EDGD/file029.pdf](http://formacao.comiteolimpicoportugal.pt/Publicacoes/COP_PFO_EDGD/file029.pdf), consultado pela última vez em 24/02/2018.

desportiva que tenha lugar no território do Estado da fonte, mesmo que tais pagamentos sejam feitos fora deste Estado por uma entidade não residente para um desportista também ele não residente ou para a sociedade que este sujeito controle, que, igualmente, não esteja sediada nesse Estado<sup>216</sup>. Nos últimos anos, aliás, o debate, no Reino Unido, já está mais relacionado até com a questão de determinar o quanto do rendimento de patrocínio, obtido em todo o mundo, deve ser aí tributado (ou seja, em encontrar-se a melhor fórmula para isso)<sup>217</sup>.

Depois da decisão do caso “Agassi”, as autoridades fiscais do Reino Unido puseram em prática a sua interpretação extensiva do “princípio da territorialidade” nos grandes eventos desportivos, tais como a Maratona de Londres, o Torneio de Ténis de Wimbledon, o Open de Golf da Inglaterra e a 2010 Ryder Cup, no País de Gales, e, à custa disso, o famoso velocista Usain Bolt não queria participar na prova dos 100 metros em Crystal Palace, em Londres. E é importante referir que também os EUA, recentemente, adotaram a abordagem do Reino Unido e, desse modo, impuseram a obrigatoriedade dos desportistas declararem, neste Estado, uma parte dos seus rendimentos resultantes de contratos de patrocínio e de fornecimento, o que sucedeu, por exemplo, com os jogadores de golfe sul-africanos Retief Goosen e Charles Schwartzel<sup>218/219</sup>.

Quanto ao fornecimento de bens para uso fora do “campo” do desporto, como, por exemplo, joias, vestuário não desportivo (como fatos clássicos), calçado também ele não desportivo (como sapatos clássicos ou casuais) e muitos outros bens deste género, se considerarmos que o desportista, à partida, realiza as atividades de promoção enquanto uma pessoa pública, popular e amplamente reconhecida (por vezes até mundialmente), e não em troca dos serviços desportivos que ele presta, então, ao rendimento obtido, nesta situação em particular, com os tais contratos de fornecimento e de patrocínio, não se aplicará o artigo 17.º da CMOCDE, mas os artigos 7.º e 15.º da CMOCDE, e, como tal, geralmente, o Estado da fonte poderá não ter o direito a tributar tal rendimento<sup>220</sup>.

---

<sup>216</sup> “If the advertising fees are not paid for specific performances, but in a lump sum for a certain period of time for an unspecified number of performances in different source states, the source state may levy tax on an estimated appropriate proportion of them. If the paying company is not a resident of the source state, often no withholding taxes are paid for these payments. This, however, only affects the collection of taxes and not the right of the source state to tax them. Neste sentido, GÜNTHER ZADEK, “Treatment of Advertising Income...”, *op. cit.*, p. 161.

<sup>217</sup> Cfr. KAROLINA TETŁAK, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 70, e “UK Tax Breaks for the 2013 UEFA Champions League Final”, in *European Taxation*, n.º 5, 2013, p. 224 e 225.

<sup>218</sup> Também a decisão “Garcia v. Commissioner”, de 2013, é um outro exemplo.

<sup>219</sup> Cfr. DICK MOLENAAR e HARALD GRAMS, “The Critical Need for Reform of Article 17...”, *op. cit.*, p. 4, e DOMINGOS SILVA FERNANDES, *A Tributação Internacional...*, *op. cit.*, p. 67, disponível em [http://cienci.ipca.ipca.pt/bitstream/11110/1062/1/disserta%C3%A7%C3%A3o\\_domingos\\_fernandes\\_mestrado\\_fiscalidade\\_ipca.pdf](http://cienci.ipca.ipca.pt/bitstream/11110/1062/1/disserta%C3%A7%C3%A3o_domingos_fernandes_mestrado_fiscalidade_ipca.pdf), consultado pela última vez em 09/01/2018. Referem MOLENAAR, TENORE e VANN: “Both countries [United Kingdom and United States] apply their taxing rights extensively, even on endorsement income that is not being paid by an entity in the state or to a resident of the state. But tax courts in both states have confirmed this approach in the Agassi and Goosen cases”. Ver DICK MOLENAAR, MARIO TENORE e RICHARD VANN, “Red Card Article 17?”, *op. cit.*, p. 136 (interpolação nossa).

<sup>220</sup> Cfr. KAROLINA TETŁAK, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 127. Não parece, de facto, que, a maior parte das vezes, haja qualquer conexão estreita com uma performance desportiva. SANDLER dá um exemplo: “Consider, for example, the amount paid by Lacroix to Roger Federer to have his name associated with a high-end watch, the Roger Federer Chronometer. Two issues arise here: first, the character of the payment to Federer

## 5.9. Rendimento de *royalties*

Como já tivemos oportunidade de dizer, o rendimento que seja considerado *royalties* será tributado de acordo com o artigo 12.º da CMOCDE. Nos termos do n.º 1 deste artigo, “royalties arising in a Contracting State and beneficially owned by a resident of the other Contracting State shall be taxable only in that other State”. O que quer dizer que o rendimento proveniente de *royalties* só pode ser tributado no Estado da residência, porque, ao abrigo desta regra distributiva, está excluído o direito a tributar do Estado da fonte. Além do mais, nos termos do n.º 2 do artigo 12.º da CMOCDE “the term «royalties» as used in this Article means payments of any kind received as a consideration for the use, or the right to use, any copyright of literary, artistic or scientific work including cinematograph films, any patent, trade mark, design or model, plan, secret formula or process, or for information concerning industrial, commercial or scientific experience”<sup>221</sup>.

Podemos frisar que esta regra distributiva apenas se aplica se a pessoa que recebe *royalties* é titular dos direitos de propriedade intelectual. Este rendimento será apenas tributado no Estado da residência, pois o direito a tributar no Estado da fonte está excluído, precisamente, por este preceito. Deve examinar-se, em cada caso, se os pagamentos são feitos em relação à concessão de direitos para o uso de propriedade intelectual ou se estes, porventura, estão relacionados com a atividade pessoal, de natureza publicitária ou promocional, dos desportistas. Isto porque o rendimento de atividades pessoais é abrangido pelos artigos 7.º, 15.º ou 17.º da CMOCDE. Se entre o rendimento de publicidade ou patrocínio existir uma conexão estreita com a performance desportiva no Estado da fonte, aplicar-se-á o artigo 17.º da CMOCDE. Na ausência de tal conexão, o rendimento é, geralmente, tributado com base nos artigos 7.º ou 15.º da CMOCDE. O rendimento pela prestação de serviços de promoção ou publicidade não está, por norma, sujeito à regra dos *royalties*. Os pagamentos pelo direito a usar a propriedade intelectual devem ser tratados como *royalties*, não tanto por causa da falta de uma conexão estreita com a performance desportiva, mas devido à inclusão deste rendimento no artigo 12.º da CMOCDE, atendendo a que o artigo 17.º da CMOCDE é uma exceção apenas em relação às regras gerais

---

for the use of his name may be construed as a royalty rather than personal services income. Second, even if considered personal services income - for example, because Federer agrees to wear the watch when not on the tennis court or perhaps Federer provided some suggestions in the design of the watch - it is questionable whether the payment relates to Federer's income from personal activities as a sportsman. Federer may be paid because he is a famous sportsman; but the payment is arguably not for his services as a sportsman". Ver DANIEL SANDLER, "Problems taxing Non-resident...", *op. cit.*, p. 208 (itálicos no original).

<sup>221</sup> Ou seja, a propriedade intelectual pode ser dividida em dois ramos: por um lado, a propriedade industrial, que, falando amplamente, protege invenções, e, por outro lado, os direitos autorais, que protegem trabalhos literários e artísticos. Ver BORIS GNOTH, "Taxation of Other Income of Artistes and Sportsmen at Interposition of a Company according to the OECD Model", in *Taxation of Artistes and Sportsmen in International Tax Law* (Coordenação: Walter Loukota e Markus Stefaner), Viena, Linde, 2007, p. 315.

dos artigos 7.º e 15.º da CMOCDE. Deste modo, como resultado, quando um item de rendimento seja classificado como um *royalty*, dentro do significado que lhe atribui o artigo 12.º da CMOCDE, deve aplicar-se este preceito e não a regra especial aplicável ao rendimento dos desportistas, independentemente de as atividades destes sujeitos terem uma natureza dependente ou independente<sup>222/223</sup>.

Mas, podem existir sérias dificuldades na classificação do rendimento dos desportistas, atendendo, por exemplo, a que a CMOCDE tem critérios de atribuição do rendimento, aos diferentes artigos, inconsistentes, já que as disposições desta CM referem-se à forma jurídica ou título legal de obtenção do rendimento, como é o caso dos artigos 7.º e 15.º, enquanto o artigo 17.º refere-se à natureza da atividade (atividade realizada “como um desportista”), e, ainda que em relação àqueles dois artigos esteja, parcialmente, resolvido um potencial conflito de qualificação, uma vez que o artigo 17.º lhes constitui uma exceção, o mesmo não se verifica em relação ao artigo 12.º da CMOCDE, em relação ao qual o dito artigo 17.º, como vimos, não tem precedência. Tudo isto cria muitos problemas e dificuldades na aplicação prática da CMOCDE, pois, para além do artigo 17.º não ter precedência sobre a aplicação de outros artigos que não os artigos 7.º e 15.º da CMOCDE<sup>224</sup>, este preceito, também, mesmo tendo precedência face a estes dois artigos, só tem tal prioridade de aplicação nas situações em que o sujeito atua (exerce atividades) na condição de “desportista” (“atua como um desportista”), já que, atuando ou agindo num papel diferente, os rendimentos assim obtidos não são abrangidos pelo artigo 17.º da CMOCDE, podendo até sê-lo pelos artigos 7.º ou 15.º, aos quais constitui uma exceção<sup>225</sup>. E,

---

<sup>222</sup> Não são abrangidos pelos direitos de autor, na aceção do artigo 12.º da CMOCDE, os direitos de proteção da imagem e do nome, mesmo que o conceito de “copyright” seja entendido em sentido lato. Mas, uma controvérsia na doutrina prende-se com o facto de que alguns autores argumentam que os rendimentos recebidos por uma única aparição/participação numa campanha publicitária, como aqueles auferidos para conceder o direito de usar o nome ou a imagem de um desportista, devem ser considerados *royalties* e, portanto, ser abrangidos pelo artigo 12.º da CMOCDE. Este ponto de vista baseia-se na suposição de que o nome de um desportista conhecido é um ativo capaz de gerar rendimento que permite, por isso, a este sujeito, receber compensação por aparições na rádio e na televisão, por artigos em jornais e revistas e por muitas outras atividades promocionais. O uso do nome de um desportista será considerado, portanto, a exploração de uma marca comercial. E, de facto, deve observar-se que a legislação sobre propriedade intelectual de alguns Estados permite o reconhecimento de nomes de pessoas como marcas. Neste caso, o artigo 12.º da CMOCDE pode, efetivamente, ser aplicado aos pagamentos relativos ao uso de tais marcas. A título de exemplo, podemos referir que a Itália trata os direitos de imagem como uma marca comercial do ponto de vista da proteção legal destes direitos, pelo que os rendimentos com eles relacionados enquadram-se, à partida, no âmbito do artigo 12.º da CMOCDE. Neste caso, tratando-se de diferentes abordagens dos Estados, pode surgir um conflito de caracterização do rendimento, com base nas legislações nacionais e na respetiva CDT, já que a questão que se levanta é a possível aplicação de duas disposições da CMOCDE (melhor dizendo, da concreta CDT), o artigo 12.º e o artigo 17.º. E as duas disposições levam a resultados diferentes, como vimos. No entanto, a identificação da disposição aplicável da CDT, ou seja, do artigo 17.º ou do artigo 12.º, geralmente não é direta. O Comentário 9.5 ao artigo 17.º da CMOCDE deve ser lido em conjunto com o Comentário 9 também a este artigo, que se refere a “*royalties* para direitos de propriedade intelectual”, destacando que tais *royalties* serão normalmente abrangidos pelo artigo 12.º e não pelo artigo 17.º. Ou seja, tratando-se de rendimentos resultantes de direitos de propriedade intelectual aplica-se o artigo 12.º da CMOCDE, no restante, uma vez mais, será necessária a existência de uma conexão estreita entre o rendimento obtido e a performance desportiva para poder ser aplicado o artigo 17.º da CMOCDE.

<sup>223</sup> Cfr. GÜNTHER ZADEK, “Treatment of Advertising Income...”, *op. cit.*, p. 170 e 171; KAROLINA TETŁAK, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 130 a 135, e MARIO TENORE, “Image Rights, Sponsoring...”, *op. cit.*, p. 157.

<sup>224</sup> Mesmo que, possivelmente, a tais rendimentos atribuídos a outros artigos se verifique uma ligação com a performance desportiva.

<sup>225</sup> No caso em que um desportista, por exemplo, recebe rendimentos de patrocínio, em relação aos quais não existe uma ligação estreita com as suas performances desportivas e não foram obtidos como desportista, esses rendimentos não serão abrangidos pelo artigo 17.º da CMOCDE, mas sim pelos artigos 7.º ou 15.º da CMOCDE.

tratando-se de rendimento dos desportistas relacionado com a propriedade intelectual que não possa ser atribuído às performances, tal rendimento é tributado de acordo com as regras aplicáveis aos *royalties* (artigo 12.º da CMOCDE)<sup>226</sup>.

Um exemplo claro de uma situação mista é o seguinte: pensemos no caso de um desportista que em função da performance desportiva que efetuou, a qual foi transmitida ao vivo, mas, igualmente, gravada, irá receber remuneração, precisamente, por essa realização da performance desportiva enquanto desportista, acrescida de remuneração pela sua transmissão simultânea e, ainda, remuneração que diz respeito ao número de DVD's vendidos com a comercialização da gravação da sua performance desportiva, tendo em conta que o desportista possa ser titular de direitos de propriedade intelectual<sup>227</sup>. Ora, nesta última situação (da venda de DVD'S), à partida, esta remuneração é abrangida pelo artigo 12.º da CMOCDE a título de *royalties*. E, para todos os efeitos, a transmissão gravada (ou não simultânea) da performance desportiva não seria abrangida pelo artigo 17.º da CMOCDE, como dá a entender o Comentário 9.4 a este artigo, por remissão para o Comentário 18 ao artigo 12.º da CMOCDE<sup>228</sup>. Efetivamente, somente o rendimento da transmissão ao vivo é abrangido pelo artigo 17.º da CMOCDE. Consequentemente, o rendimento de qualquer transmissão subsequente ou gravada deve ser abrangido por outras regras distributivas da CMOCDE, mormente o artigo 12.º desta CM<sup>229</sup>.

No Comentário 18 ao artigo 12.º da CMOCDE, por sua vez, é possível ler: “The suggestions made above regarding mixed contracts could also be applied in regard to certain performances by artists and, in particular, in regard to an orchestral concert given by a conductor or a recital given by a musician. The fee for the musical performance, together with that paid for any simultaneous radio broadcasting thereof, seems to fall under Article 17. Where, whether under

---

<sup>226</sup> Cfr. KAROLINA TETLAK, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 134 e 135.

<sup>227</sup> É mesmo comum que a maior parte dos contratos de transmissão não diferenciem entre transmissões ao vivo e transmissões gravadas, já que os direitos de transmissão são comprados num pacote que compreende as duas formas de transmissão (ao vivo e gravada), normalmente para vários meios de comunicação social (televisão “livre”, televisão “paga”, internet, DVD, entre outros) e para uma multiplicidade de ordenamentos jurídicos.

<sup>228</sup> A remissão é clara no Comentário 9.4 ao artigo 17.º da CMOCDE: “...(see paragraph 18 of Commentary on Article 12, which also deals with payments for the subsequent sales or public playing of recordings of the performance)”. TENORE dá conta disto mesmo: “In its 2014 Report, the OECD has pointed out that paragraph 9.4 only deals with payments «for the simultaneous broadcasting of a performance» and it does not confuse these payments with payments for the «right to record the performance for later and/or multiple broadcasts». Where the same payment covers both the right for the simultaneous broadcast and the right to record for later broadcasts, the principles of paragraph 18 of the Commentary on Article 12 should be followed”. Ver MARIO TENORE, “Image Rights, Sponsoring...”, *op. cit.*, p. 159.

<sup>229</sup> Cfr. DICK MOLENAAR *et al.*, “Comments on selected 2014 updates to the commentary...”, *op. cit.*, p. 22; DOMINGOS SILVA FERNANDES, *A Tributação Internacional...*, *op. cit.*, p. 68, disponível em [http://ciencipca.ipca.pt/bitstream/11110/1062/1/disserta%C3%A7%C3%A3o\\_domingos\\_fernandes\\_mestrado\\_fiscalidade\\_ipca.pdf](http://ciencipca.ipca.pt/bitstream/11110/1062/1/disserta%C3%A7%C3%A3o_domingos_fernandes_mestrado_fiscalidade_ipca.pdf), consultado pela última vez em 09/01/2018; JIŘÍ ZOUBEK, “Notion of Sportsmen in Art. 17...”, *op. cit.*, p. 51, e TOBIAS WEHRLI, “Taxation of Contract Splitting with Artistes and Sportsmen according to the OECD Model”, in *Taxation of Artistes and Sportsmen in International Tax Law* (Coordenação: Walter Loukota e Markus Stefaner), Viena, Linde, 2007, p. 211. Há quem, no entanto, seja mais cauteloso e salogue a possibilidade de o artigo 17.º da CMOCDE abranger as transmissões gravadas, desde que seja mais predominante uma conexão à performance desportiva (artigo 17.º da CMOCDE) do que ao artigo 12.º da CMOCDE, por intermédio de direitos autorais pessoais ou direitos de imagem. Neste sentido, PASQUALE PISTONE e ERICH SCHAFFER, “Entertainers According to Art 17...”, *op. cit.*, p. 67 e 68.

the same contract or under a separate one, the musical performance is recorded and the artist has stipulated that he, on the basis of his copyright in the sound recording, be paid royalties on the sale or public playing of the records, then so much of the payment received by him as consists of such royalties falls to be treated under Article 12. Where, however, the copyright in a sound recording, because of either the relevant copyright law or the terms of contract, belongs to a person with whom the artist has contractually agreed to provide his services (i.e. a musical performance during the recording), or to a third party, the payments made such under a contract fall under Articles 7 (e.g. if the performance takes place outside the State of source of the payment) or 17 rather than under this Article, even if these payments are contingent on the sale of the recordings”<sup>230</sup>.

Ou seja, quando os direitos de propriedade intelectual pertencem à pessoa com a qual o desportista acordou a prestação dos serviços (a qual pode ser mesmo uma sociedade controlada pelo desportista) ou a uma outra terceira pessoa qualquer (como, por exemplo, uma “license company”), os pagamentos relativos a esses direitos são abrangidos pelo artigo 7.º da CMOCDE, se a performance tiver lugar fora do Estado da fonte do pagamento. Também poderão ser pelo artigo 17.º da CMOCDE, nos casos em que o Estado da fonte do pagamento e o Estado onde as performances, por exemplo, foram gravadas forem iguais<sup>231</sup>.

As outras duas remunerações, que vimos na situação que demos como exemplo, serão, pois, tributadas com base no artigo 17.º da CMOCDE, ainda que, só no caso da remuneração pela transmissão simultânea da performance ser em benefício do desportista<sup>232</sup>. Se não, se não for paga

---

<sup>230</sup> A respeito deste Comentário ao artigo 12.º da CMOCDE e da sua utilidade, é pertinente referir o caso norte-americano “Boulez v. Comm”. Neste caso, um tribunal fiscal dos EUA decidiu que os rendimentos pagos ao maestro Pierre Boulez, residente na Alemanha, pela venda da gravação de concertos ao vivo, deveriam ser considerados como tendo a sua fonte nos EUA (onde os concertos tiveram lugar) e ser tributados de acordo com a regra fiscal especial aplicável aos artistas, em vez de rendimentos de *royalties*. Isto não obstante o valor dos rendimentos a receber por Boulez se basear na percentagem futura das vendas efetuadas e ter sido mesmo referido como *royalties* no contrato. Mas, o tribunal considerou que os pagamentos eram pelos seus serviços pessoais prestados no momento em que as gravações foram feitas, já que, no seu entendimento, não ficou provado que a compensação não era, de facto, por serviços artísticos. Para isto contribuiu o facto de os direitos autorais das gravações não pertencerem a Boulez, mas, sim, à empresa de gravação. De qualquer das formas, depois do esclarecimento no Relatório da OCDE de 1987 e nos Comentários ao artigo 17.º da CMOCDE, as autoridades fiscais norte-americanas declararam que os factos e as circunstâncias deste caso raramente aparecerão e que, na maior parte das situações, os *royalties* por gravações ao vivo qualificar-se-ão para o tratamento fiscal do artigo 12.º da CMOCDE, precisamente, como *royalties*. Ver DANIEL SANDLER, “Problems taxing Non-resident...”, *op. cit.*, p. 193, e DICK MOLENAAR, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 109.

<sup>231</sup> Cfr. BORIS GNOTH, “Taxation of Other Income of Artistes and Sportsmen...”, *op. cit.*, p. 316 e 317. Em relação às “license exploitation companies”, o autor frisa, na página 314 do mesmo artigo: “There are two types of non-resident licence exploitation companies: a) Patent exploitation companies that operate primarily in the artistic area and acquire copyright to written or artistic works from a sportsman or an artiste for good consideration; b) Exploitation companies marketing the rights to the athlete’s personality”.

<sup>232</sup> Comentário 9.4 ao artigo 17.º da CMOCDE: “Payments for the simultaneous broadcasting of a performance by an entertainer or sportsman made directly to the performer or for his or her benefit (e.g. a payment made to the star-company of the performer) fall within the scope of Article 17”. A aplicação do artigo 17.º da CMOCDE parece estar limitada, por um lado, aos rendimentos da performance desportiva, que não constitui *royalties*, e, por outro lado, aos pagamentos para a transmissão simultânea da performance, que poderiam, em princípio, qualificar-se como *royalties*, com base no artigo 12.º da CMOCDE, mas que, devido ao facto da transmissão ser simultânea à performance, poderão ser abrangidos pelo artigo 17.º da CMOCDE. Mas, há Estados que foram, efetivamente, mais longe, como a Alemanha, a propósito da tributação dos rendimentos da transmissão simultânea, considerando que estão em causa, nesta situação, não apenas rendimentos de performance, mas, também, rendimentos de *royalties*. As autoridades fiscais alemãs consideram que 1/3 do total dos rendimentos dizem respeito à performance e os outros 2/3 podem ser tratados como *royalties*. No entanto, na gravação de vídeos e DVD’s, consideram que a maior parte do trabalho é decorrente de

diretamente ao desportista ou em seu benefício, tais rendimentos poderão não ser abrangidos pelo artigo 17.º da CMOCDE.

Ou seja, nesta situação particular de repartição do rendimento entre diferentes regras distributivas quando o desportista recebe remuneração, ao mesmo tempo, pela sua performance e pela sua exploração, CORDEWENER argumenta que o artigo 17.º da CMOCDE aplicar-se-á à parte de performance e a parte relativa à exploração será abrangida pelo artigo 12.º da CMOCDE, se estiverem em causa direitos de propriedade intelectual que pertençam ao desportista. Diz o autor que a resposta a este problema foi desenvolvida no âmbito do artigo 12.º da CMOCDE, a respeito dos contratos que abrangem simultaneamente *know-how* e serviços técnicos (como, por exemplo, os contratos de *franchising*), e que a regra básica defende o seguinte: “To break down, on the basis of the information contained in the contract or by means of a reasonable apportionment, the whole amount of the stipulated consideration according to the various parts of what is being provided under the contract, and then to apply to each part of it so determined the taxation treatment proper thereto”. Contudo, os Comentários da OCDE referem que se uma parte do que está a ser prestado constitui de longe o principal propósito do contrato e as outras partes estipuladas são apenas, então, acessórias e de um caráter sem importância, neste caso, o tratamento aplicável à parte principal deve ser aplicado geralmente a todo o montante em causa<sup>233</sup>. Assim, em vez de se repartir todo o pagamento entre os artigos 12.º e 17.º da CMOCDE, esta última abordagem leva a uma aplicação exclusiva de apenas um dos dois artigos, dependendo de qual é o principal propósito do contrato<sup>234,235</sup>.

Uma forma alternativa, às que tivemos oportunidade de ver, de cooperação entre os desportistas e as empresas patrocinadoras, comum, sobretudo, nos contratos de patrocínio contínuos, são os chamados contratos de marca. Sendo de referir, a este nível, que existem dois tipos básicos de contratos de marca e que, em ambos, dependendo dos termos específicos do

---

atividades pessoais e que, por isso, deverá ser tributado como rendimento de performance. Ver DICK MOLENAAR, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 109, e MARIO TENORE, “Image Rights, Sponsoring...”, *op. cit.*, p. 158.

<sup>233</sup> Comentário 11.6 ao artigo 12.º da CMOCDE.

<sup>234</sup> Isto parece criar alguma confusão e controvérsia, por exemplo em relação às situações “mistas” de atividades de performance e de não performance (que veremos melhor à frente no nosso trabalho), já que parece que o artigo 12.º da CMOCDE dá grande destaque à necessidade de se ter de fazer uma repartição entre as diferentes regras distributivas e que só excepcionalmente aceitará a aplicação exclusiva de apenas uma das regras, enquanto os Comentários ao artigo 17.º da CMOCDE partem do ponto de vista oposto com uma preferência pela aplicação exclusiva de apenas uma só regra distributiva em vez de uma repartição do rendimento entre diferentes regras. No entanto, em termos substanciais, é possível reconciliar ambas as perspetivas, pois a sua aplicação prática só funcionará corretamente se, em primeiro lugar, forem analisadas as condições para uma aplicação exclusiva de uma determinada regra distributiva. Caso essas condições sejam atendidas, a repartição será excluída tanto nos Comentários ao artigo 12.º da CMOCDE, como nos Comentários ao artigo 17.º da CMOCDE. Além disso, pode até perguntar-se se as condições previstas nos Comentários ao artigo 12.º da CMOCDE (ou seja, se uma parte constitui, de longe, o objetivo principal do contrato e as outras partes são apenas de caráter auxiliar e em grande parte sem importância) e nos Comentários ao artigo 17.º da CMOCDE (isto é, se uma determinada atividade é predominantemente de natureza de performance ou se o elemento de performance é uma parte insignificante) não se resumem ao mesmo tipo de cláusula “de tudo ou nada”.

<sup>235</sup> Cfr. AXEL CORDEWENER, “Tax Treaty Issues Related to Qualification...”, *op. cit.*, p. 132 e 133.

contrato, pode dar-se o caso de estar em causa o uso de direitos de propriedade intelectual do desportista (e a prestação de serviços ao patrocinador). No primeiro tipo de contratos de marca, está em causa a criação de um produto de assinatura<sup>236</sup>, que será aquele que, precisamente, leva o nome de uma pessoa conhecida, neste caso em particular, o nome do desportista: o fabricante (o patrocinador) cria o produto, o desportista pode depois nomeá-lo, sendo este, então, comercializado ao público como produto de assinatura do desportista. Como, através deste contrato de marca, o desportista, possivelmente, obterá rendimentos em função, por exemplo, do volume de vendas, ou seja, como, em parte, o rendimento do desportista depende do resultado das vendas, este sente-se motivado e é incentivado a participar na promoção e publicidade deste produto, como, por exemplo, na promoção e publicidade do seu próprio modelo de equipamento desportivo. No segundo tipo de contrato de marca, está em causa mais do que o desportista nomear o produto e este ser comercializado como seu produto de assinatura: neste caso, o desportista participa mesmo, cooperando com o fabricante e, por exemplo, com a sua equipa de *design*, na própria criação do produto ou coleção *co-branded*. Esta participação do desportista poderá, nomeadamente, implicar a utilização do seu *know-how*, particularmente nos casos em que o fabricante pretende introduzir nova tecnologia, e o desportista poderá, portanto, ajudar a criar o produto ou, porventura, a melhorar o seu *design* (como equipamento desportivo mais funcional, roupas desportivas mais confortáveis à prática de determinada modalidade ou acessórios úteis ao melhoramento da performance desportiva), auxiliando o fabricante, através, por exemplo, da recomendação de materiais a serem utilizados no fabrico do produto, a partir da experiência e conhecimento que o desportista poderá ter dos próprios mecanismos e regras do desporto ou, mais concretamente, da modalidade desportiva. Numa situação deste tipo, os rendimentos que o desportista obtém com o aconselhamento no processo de fabrico, tendo em conta que oferece o seu *know-how*, podem ser abrangidos pelo artigo 12.º da CMOCDE, enquanto rendimentos de *royalties*<sup>237/238</sup>.

---

<sup>236</sup> Nomeadamente, equipamento desportivo, roupa desportiva ou mesmo casual, calçado desportivo, sapatos clássicos ou casuais, raquetes de ténis, esquis, ou, por exemplo, também, cosméticos ou perfumes, relógios ou videojogos.

<sup>237</sup> Os rendimentos de aconselhamento que não cumprirem esta condição serão considerados, à partida, como decorrentes de uma prestação de serviços e serão, portanto, abrangidos pelos artigos 7.º ou 15.º da CMOCDE. Deve, no entanto, frisar-se que não constituem *royalties*, os rendimentos que resultarem da transferência, por parte do desportista para o fabricante, do direito a uma marca comercial, fórmula secreta ou *design*, já que tais rendimentos serão abrangidos pelo artigo 13.º da CMOCDE, enquanto rendimentos de direitos de propriedade.

<sup>238</sup> Cfr. KAROLINA TETŁAK, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 133 e 134. SANDLER partilha o mesmo ponto de vista: "An artiste or sportsman may be paid an amount for use of his or her name, perhaps signature (e.g., on a «signature» piece of sporting equipment), and/or likeness in connection with a particular product. The individual may also be paid an amount for assisting in the design of the product. In both cases, the individual may be paid based on a percentage of sales. Arguably such payments constitute royalties, although they may be considered "mixed payments" (part business income, part royalty) where the individual is also providing design services". Não obstante o que se referiu, para este autor, atendendo à *ratio* da OCDE que ele entende estar por detrás do artigo 17.º da CMOCDE, nomeadamente, enquanto medida de anti-evasão fiscal, então, o artigo 12.º da CMOCDE deveria permitir a tributação dos *royalties* no Estado da fonte se o seu destinatário fosse um desportista. Isto, apesar de o autor reconhecer que os *royalties*, face ao modo atual como o artigo 17.º da CMOCDE está construído, são abrangidas por outros

## 5.10. Rendimento proveniente de entrevistas e de conferências de imprensa e de sessões de autógrafos

Abrangido pelo artigo 17.º da CMOCDE é, também, o rendimento proveniente de entrevistas ou conferências de imprensa, que tenham lugar imediatamente antes ou logo após o final de uma partida, de um jogo ou de um torneio, bem como daquelas que são realizadas durante o período em que decorre o torneio no qual o desportista está a participar. Efetivamente, havendo uma relação geográfica e temporal entre as entrevistas e as conferências de imprensa com o evento ou competição desportivos, como existe, precisamente, nestas que acabámos de ver, verifica-se a existência de uma conexão estreita, podendo o Estado da fonte tributar o rendimento assim obtido. Se não existir qualquer conexão temporal com o evento desportivo, então, este preceito não se aplica, sendo de destacar que se o intervalo entre a entrevista ou a conferência de imprensa e a performance desportiva for muito longo, a conexão causal exigida deixa de existir, aplicando-se, nestes casos, os artigos 7.º ou 15.º da CMOCDE<sup>239/240</sup>.

Um desportista vai competir a um diferente Estado daquele onde reside (pensemos, por exemplo, num desportista residente em Portugal a deslocar-se à Austrália para competir no “Open da Austrália”, em ténis) e, a propósito da sua participação nesse evento desportivo, mesmo antes deste começar, dá uma entrevista ou uma conferência de imprensa nesse Estado, pela qual obtém rendimento. Considera-se que existe uma conexão estreita (“a close connection”) entre esse rendimento e a performance de atividades desportivas nesse Estado (o Estado da fonte), pelo que, então, aplicar-se-á a esse rendimento o artigo 17.º da CMOCDE<sup>241</sup>. Outro exemplo será o do rendimento recebido por um corredor não residente em Portugal, através da concessão de uma entrevista ou de uma conferência de imprensa, logo após a sua vitória na Maratona de Lisboa, o qual estará, de acordo com o dito artigo 17.º, sujeito a tributação no Estado da fonte, no caso Portugal.

---

artigos da CMOCDE que não este preceito, como, aliás, acabámos de constatar. Ver DANIEL SANDLER, “Problems taxing Non-resident...”, *op. cit.*, p. 195 (aspas no original).

<sup>239</sup> Não se pode deixar de chamar a atenção para o facto de dever ser examinado se o desportista, ao dar a entrevista ou ao participar na conferência de imprensa, não preenche o critério de *entertainer*, ao qual o artigo 17.º da CMOCDE também se aplica.

<sup>240</sup> Cfr. AXEL CORDEWENER, “Tax Treaty Issues Related to Qualification...”, *op. cit.*, p. 130; GÜNTHER ZADEK, “Treatment of Advertising Income...”, *op. cit.*, p. 173, e KAROLINA TETĀK, “The 2014 update to art. 17...”, *op. cit.*, p. 10.

<sup>241</sup> No Comentário 9 ao artigo 17.º da CMOCDE podemos ler: “Besides fees for their actual performances, entertainers and sportspersons often receive income in the form of royalties or of sponsorship or advertising fees. 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. 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*)”. E no Comentário 9.1 ao mesmo artigo é dito: “[...] the activities of an entertainer or sportsperson do not include only the appearance in a given State but also, for example, advertising or **interviews** in that State **that are closely connected with such an appearance**” (interpolação e negritos nossos).

O mesmo que se disse para as entrevistas e conferências de imprensa, aplica-se às sessões de autógrafos. Estas estão numa conexão local e temporal (e, portanto, numa conexão estreita) com a performance desportiva, se tiverem lugar imediatamente antes ou logo após a performance, sendo, por isso, aplicável, nestas situações, o artigo 17.º da CMOCDE. Não existindo essa conexão, este preceito não se aplicará, sendo, à partida, aplicáveis os artigos 7.º ou 15.º da CMOCDE<sup>242</sup>.

### **5.11. Rendimento atribuível ao treino e preparação similar**

Na parte final do Comentário 9.1 ao artigo 17.º da CMOCDE pode ler-se: “Preparation, such as rehearsal and training, is part of the normal activities of entertainers and sportspersons. If an entertainer or sportsperson is remunerated for time spent on rehearsal, training or similar preparation in a State (which would fairly be common for employed entertainers and sportspersons but could also happen for a self-employed individual, such as an opera singer whose contract would require participation in a certain number of rehearsals), 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. 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)”<sup>243</sup>.

Ou seja, tendo em conta que o artigo 17.º da CMOCDE abrange todos os rendimentos relacionados com as “atividades normais de um desportista” e, na medida, portanto, que se depreende deste Comentário que as atividades de treino e similar preparação fazem parte dessas ditas atividades, aplicar-se-lhes-á o artigo 17.º da CMOCDE. Aliás, o Comentário até esclarece que este artigo se aplicará, independentemente do treino ou preparação similar estarem relacionados com uma performance desportiva pública realizada no mesmo Estado, levando, como o Comentário também exemplifica, a que os rendimentos dos desportistas obtidos pela participação

---

<sup>242</sup> Cfr. GÜNTHER ZADEK, “Treatment of Advertising Income...”, *op. cit.*, p. 179. Uma vez mais, tal como em relação às entrevistas e às conferências de imprensa, deve ser examinado se o desportista, ao dar autógrafos, não preenche o critério de *entertainer*, ao qual o artigo 17.º da CMOCDE também se aplica.

<sup>243</sup> Também deve ser tida em conta uma parte do Comentário 9.2 ao artigo 17.º da CMOCDE: “Entertainers and sportspersons often perform their activities in different States making it necessary to determine which part of their income is derived from activities exercised in each State. Whilst such determination must be based on the facts and circumstances of each case, the following general principles will be relevant for that purpose: - An element of income that is closely connected with specific activities exercised by the entertainer or sportsperson in a State (*e.g.* [...] a daily allowance paid with respect to participation in a tournament or **training stage** taking place in that State) [...] will be considered to be derived from the activities exercised in that State” (interpolações e negritos nossos).

num campo de treino de pré-temporada sejam tributados de acordo com o artigo 17.º da CMOCDE e, assim, tributados no Estado onde ocorre o tal campo de treino de pré-temporada<sup>244</sup>.

Assim, a presunção e a perspectiva de que a remuneração recebida pelo tempo passado a treinar e a viajar teria de estar, em último caso, relacionada com um objetivo comum, nomeadamente, com o propósito das performances e com o facto de essas performances terem lugar no mesmo Estado em que o tempo relevante (para treino e viagem) era gasto, não é claramente apoiada e partilhada pela OCDE nos atuais Comentários ao artigo 17.º da sua CM. Aliás, a OCDE, deliberadamente, parece ter feito uma escolha a este respeito, no sentido de que todos os pagamentos para as atividades de preparação dos desportistas (e dos “entertainers”) devem ser abrangidas pelo artigo 17.º da CMOCDE e não apenas a parte desses pagamentos que esteja relacionada com as performances. Daí que a abordagem escolhida pela OCDE permita, como vimos, que o Estado onde o “campo de treino” tem lugar tenha o direito a tributar, independentemente da existência de uma verdadeira performance do desportista em questão no território desse Estado. Para todos os efeitos, a perspectiva tradicional sempre foi a de que ambas as atividades, as dos *entertainers* e as dos desportistas, exigiam performances públicas (diretamente ou, pelo menos, por via indireta) perante uma audiência<sup>245</sup>.

Atualmente, de qualquer das formas, como já referimos anteriormente, o que se pode perguntar, em face disto, é se a necessidade da atividade desportiva, neste caso a atividade de treino, ser “pública”, como uma grande parte da doutrina defendia, continua a fazer sentido. Na medida em que o artigo 17.º da CMOCDE abrange as “atividades normais de um desportista” e inclui explicitamente as atividades de treino e preparação similar não relacionadas com uma performance desportiva pública, parece ser afastada ou, no mínimo, fazer muito menos sentido, a necessidade de qualquer atividade realizada por um sujeito “como um desportista” ser pública para ser abrangida pelo artigo 17.º da CMOCDE. Contudo, um dos fatores que levava uma boa parte da doutrina a defender a necessidade da atividade ser pública era o facto de serem usados, nos Comentários ao artigo 17.º da CMOCDE, os termos “performance” e “appearances”, o que sugere a presença de público e a intenção de se apresentarem habilidades perante uma plateia, algo que se continua a verificar, o que torna complexa esta questão e faz levantar ainda mais

---

<sup>244</sup> Pensemos, nomeadamente, no caso de um ciclista residente em Portugal ter de participar num campo de treino de pré-temporada nos EUA (por exemplo, treinando em altitude, o que é muito comum nesta modalidade, juntamente com os restantes colegas de equipa), mas disputar as suas provas oficiais em Estados europeus. Ora, os pagamentos que o desportista receba da sua equipa pelos treinos efetuados nos EUA, mesmo que não relacionados com uma performance desportiva pública, o que é o caso, podem ser tributados nos EUA, enquanto Estado da fonte.

<sup>245</sup> Cfr. AXEL CORDEWENER, “Tax Treaty Issues Related to Qualification...”, *op. cit.*, p. 124 e 125.

dúvidas<sup>246</sup>. Efetivamente, não obstante se reconhecer que a nova posição da OCDE representa um afastamento das premissas anteriormente assumidas sobre a necessidade das atividades exercidas pelos desportistas terem uma natureza pública, também não se pode deixar de frisar que isto sugere uma conexão com o elemento público da atividade do desportista como uma condição para o rendimento ser abrangido pelo artigo 17.º da CMOCDE. Contudo, a nova posição da OCDE, assumindo uma interpretação mais ampla e, assim, abrangendo as atividades de treino e preparação similar que não estejam relacionadas com uma performance desportiva pública, parece coadunar-se melhor com a ausência, na CMOCDE, de uma referência direta à necessidade da performance ter de ser pública e ao facto de o artigo 17.º da CMOCDE se referir ao rendimento derivado de atividades pessoais na condição de desportista efetuadas no Estado da fonte<sup>247/248</sup>.

De qualquer das formas, como vimos, em relação ao treino e preparação similar, atendendo à nova redação dos Comentários ao artigo 17.º da CMOCDE, não parece haver muitas dúvidas: o rendimento das atividades de treino e preparação similar é abrangido pelo artigo 17.º da CMOCDE, e, portanto, tributável no Estado onde estas atividades têm lugar, mesmo quando nenhuma performance pública aí ocorre<sup>249/250</sup>. No caso, porventura, de o desportista receber apenas

---

<sup>246</sup> Nomeadamente, logo no início do Comentário 8 ao artigo 17.º da CMOCDE, é dito: “Paragraph 1 applies to income derived directly and indirectly from a **performance** by an individual entertainer or sportsperson” (negrito nosso). Neste sentido, KAROLINA TETLAK, “The 2014 update to art. 17...”, *op. cit.*, p. 10 e 11.

<sup>247</sup> Antes de terem lugar as alterações de 2014 aos Comentários ao artigo 17.º da CMOCDE, esta questão era muito complexa. Havia o ponto de vista seletivo que resultava num diferente tratamento dos rendimentos de treino, dependendo do facto de este ter lugar sem a participação da audiência ou de ser aberto ao público. O treino sem audiência não daria ao Estado onde o treino ocorresse o direito a tributar o rendimento desse treino, ou seja, não teria aplicação o artigo 17.º da CMOCDE. Caso o treino fosse feito em público, isto é, que fosse permitida às pessoas asseio ao treino (que não estivessem excluídas de o ver), este preceito já poderia, em princípio, ter aplicação. Segundo este entendimento, se um desportista recebesse rendimentos por performances no exterior, três sessões de treinos “à porta fechada” (sem público) no Estado da residência e uma no Estado da fonte, e pelo reembolso dos custos de transporte e alojamento, a parte do salário que correspondesse às sessões de treino no Estado da performance e no Estado da residência não seria tributada no Estado da performance, com base no artigo 17.º da CMOCDE. Um outro ponto de vista, menos restritivo, baseava-se na existência de um “link” direto entre o treino e a performance. Uma vez que o treino estaria relacionado com uma específica performance e tendo em conta que não haveria qualquer divisão, no pagamento feito ao desportista, entre a parte relativa à performance desportiva e à parte do respetivo treino, então todo o rendimento seria abrangido pelo artigo 17.º da CMOCDE. Ou seja, como o treino seria uma preparação para a concreta performance desportiva (seria uma parte integral desta) seria abrangido por este preceito, independentemente até de ser ou não aberto ao público, já que não se deveria separar, artificialmente, estas atividades dos desportistas para efeitos fiscais. Isto significaria que o rendimento relativo ao treino seria tributado no Estado onde ocorresse a performance desportiva, mesmo que este tivesse lugar neste Estado, no Estado da residência ou num Estado terceiro. Por sua vez, o treino não relacionado com uma específica performance, como por exemplo no caso de um estágio de pré-temporada, geraria rendimento que seria tributado com base nos artigos 7.º ou 15.º da CMOCDE. Antes destas alterações serem introduzidas, em 2014, o tema dos treinos era construído, essencialmente, em volta de quatro conceitos: treinos em que o público estava excluído, treinos abertos ao público (e aqui levantavam-se muitas dúvidas, por exemplo, sobre a questão da audiência/plateia), treinos que estavam relacionados diretamente com uma performance pública e treinos que não estavam diretamente relacionados com uma específica performance desportiva. Mas, pode perguntar-se se tudo isto não resultava de uma má interpretação do artigo 17.º da CMOCDE que se refere ao rendimento derivado de atividades pessoais na condição de desportista efetuadas no Estado da fonte.

<sup>248</sup> Cfr. DICK MOLENAAR, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 99 e 100; JAROMÍR BLÁHA, “Treatment of «Training Activities» for Artistes and Sportsmen according to the OECD Model”, in *Taxation of Artistes and Sportsmen in International Tax Law* (Coordenação: Walter Loukota e Markus Stefaner), Viena, Linde, 2007, p. 124 a 129, e KAROLINA TETLAK, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 140 e 141, e “The 2014 update to art. 17...”, *op. cit.*, p. 10.

<sup>249</sup> Questão diferente é se os Estados onde estas atividades de treino e preparação similar ocorrem terão conhecimento destes rendimentos, já que, muitas vezes, não serão feitos quaisquer pagamentos nestes Estados, como acontecerá, por exemplo, no caso dos salários dos futebolistas.

<sup>250</sup> Mas há quem não esteja de acordo com esta perspetiva e defenda que esta não está de acordo com a estrutura do artigo 17.º da CMOCDE, argumentando que, não existindo qualquer relação/conexão com a performance pública, o rendimento assim obtido não pode ser abrangido pelo artigo 17.º da CMOCDE. Contrariam, portanto, a posição da OCDE, mesmo depois desta organização adotar esta perspetiva. Para esta parte da doutrina, as atividades de treino deveriam ser divididas em três categorias: - aquelas que têm uma conexão estreita com uma performance pública subsequente; - as que podem ser vistas elas próprias como uma performance pública; - todas as outras atividades de treino. Ora, em sua opinião, só as duas primeiras categorias de atividades de treino seriam abrangidas pelo artigo 17.º da CMOCDE e a última seria abrangida por outras regras de alocação da CMOCDE. Justificam a sua perspetiva, referindo que se os desportistas recebem rendimentos pelas atividades de treino, eles não

uma única remuneração por todas as suas atividades, ou seja, no caso de o desportista não receber um pagamento separado pela performance desportiva e outro pelos treinos e preparação similar, o Estado da fonte tem o direito a tributar o rendimento atribuível a tais atividades exercidas no seu território<sup>251</sup>. Ocorrendo os treinos no Estado da residência, inversamente, se um desportista receber um salário, então atribuir uma parte dos rendimentos aos dias de treino ou preparação similar fará reduzir o rendimento que será tributável no Estado da performance desportiva<sup>252</sup>.

## 5.12. Rendimento de *merchandising*

As vendas de *merchandising* podem ser um importante item de rendimento para os desportistas e, na verdade, cada vez mais, estes sujeitos apostam neste tipo de rendimento. Por exemplo, junto ao recinto ou espaço onde ocorrerá a performance desportiva (ou até mesmo durante a sua realização) pode ser possível, por vezes, encontrar todo o tipo de produtos a serem comercializados, nomeadamente, t-shirts, chapéus, cachecóis e bandeiras alusivas ao desportista ou equipamentos desportivos iguais ao que este sujeito usa<sup>253</sup>.

Poderá dar-se o caso, mais comum, de não serem os desportistas a efetuarem estas vendas de *merchandising*, mas sim empresas especializadas neste ramo, com as quais os desportistas celebram contratos, transferindo o direito de venda destes produtos, por exemplo, com a sua imagem, em troca de uma percentagem dos rendimentos obtidos com a sua comercialização. Mas, poderá, igualmente, acontecer que sejam os próprios desportistas (ou os

---

recebem este rendimento em troca de entreterem os espetadores. Neste sentido, PASQUALE PISTONE e ERICH SCHAFFER, "Entertainers According to Art 17...", *op. cit.*, p. 64, 65 e 66.

<sup>251</sup> Isto poderá funcionar a favor do desportista se, por exemplo, o método usado na CDT for o método de isenção, o que é raro. Os Comentários ao artigo 17.º da CMOCDE ao especificarem, como fazem atualmente, que os dias de treino e outros dias fora são parte do trabalho "como um desportista", quer dizer que o Estado da fonte tem o direito a tributar o rendimento atribuível a esses dias, mas, também, que o Estado da residência tem de permitir uma isenção fiscal para a parte equivalente do salário que possa ser alocada a esses dias. Isto foi o que aconteceu na Holanda, em três decisões do Supremo Tribunal Holandês ("Hoge Raad"), a propósito de performances desportivas no exterior. Este tribunal atribuiu uma parte dos salários dos desportistas a essas performances, mas, além disso, considerou, na determinação do rendimento com fonte estrangeira (e, como tal, isento de tributação na Holanda), que os dias de treino, o tempo de espera, os dias de viagem e de estadia tinham de ser levados em conta. Ver DICK MOLENAAR, "Elimination of Double Taxation Relief: Credit vs Exemption", in *Taxation of Entertainers and Sportspersons Performing Abroad* (Coordenação: Guglielmo Maisto), Amesterdão, IBFD, 2016, p. 178, e DICK MOLENAAR, MARIO TENORE e RICHARD VANN, "Red Card Article 17?", *op. cit.*, p. 131 e 132.

<sup>252</sup> Cfr. DICK MOLENAAR, "Entertainers and Sportspersons...", *op. cit.*, p. 46; DICK MOLENAAR *et al.*, "Comments on selected 2014 updates to the commentary...", *op. cit.*, p. 22; e KAROLINA TETŁAK, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 141. A respeito da forma como se deve atribuir o rendimento dos desportistas para os diferentes Estados, na parte final do Comentário 9.2 ao artigo 17.º da CMOCDE é referido: "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; [...]), 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" (interpolação e negrito nossos). É preciso ter em conta que o Comentário 9.1 ao artigo 17.º da CMOCDE (e quer mesmo o Comentário 9.2) apenas foram introduzidos recentemente (na versão da CMOCDE de 2014) e, por isso, trouxeram algumas novidades.

<sup>253</sup> Cfr. DOMINGOS SILVA FERNANDES, *A Tributação Internacional...*, *op. cit.*, p. 70, disponível em [http://ciencipca.ipca.pt/bitstream/11110/1062/1/disserta%C3%A7%C3%A3o\\_domingos\\_fernandes\\_mestrado\\_fiscalidade\\_ipca.pdf](http://ciencipca.ipca.pt/bitstream/11110/1062/1/disserta%C3%A7%C3%A3o_domingos_fernandes_mestrado_fiscalidade_ipca.pdf), consultado pela última vez em 09/01/2018.

seus familiares ou amigos), no caso dos desportistas de menor expressão mediática, a fazerem as suas vendas de *merchandising*<sup>254</sup>.

Ora, quanto aos pagamentos relativos a vendas de *merchandising*, na parte final do Comentário 9 ao artigo 17.º da CMOCDE é possível ler: “Various payments may be made as regards merchandising; whilst the payment to an entertainer or sportsman of a share of the merchandising income closely connected with a public performance but not constituting royalties would normally fall under Article 17, merchandising payments derived from sales in a country that are not closely connected with performances in that country and that do not constitute royalties would normally be covered by Article 7 (or Article 15, in the case of an employee receiving such income)”<sup>255</sup>.

Ou seja, uma vez mais, para a OCDE, determinante para a aplicação do artigo 17.º da sua CM, neste caso ao rendimento derivado das vendas de *merchandising*, será o facto de, não constituindo *royalties*<sup>256</sup>, esse rendimento ter uma conexão estreita com a performance desportiva realizada em determinado Estado, tendo, portanto, nesta situação, este Estado (o Estado da fonte) o direito a tributar o pagamento feito pela partilha de tal rendimento. Não constituindo esse rendimento *royalties*, e, não se verificando essa ligação, aplicar-se-ão os artigos 7.º ou 15.º da CMOCDE, consoante os casos<sup>257</sup>.

Mas, os Comentários ao artigo 17.º da CMOCDE não indicam de maneira nenhuma que tipo de *merchandising* preenche o requisito da conexão estreita, pelo que não é claro se deve ser apenas abrangido, deste modo, o rendimento resultante da venda de itens de *merchandising* relacionados em substância com uma performance específica (talvez até mesmo essa venda tenha de ser feita dentro de uma certa proximidade temporal a essa performance e não anos mais tarde) ou, se, por exemplo, também se pode incluir o rendimento de *merchandising* obtido na mera ocasião de uma performance, mas apenas dizendo respeito ao desportista em geral (como, nomeadamente, a venda de biografias, CD's/DVD's, etc., no estádio onde ocorre o evento desportivo imediatamente antes, durante ou logo após este evento)<sup>258</sup>.

---

<sup>254</sup> Cfr. DICK MOLENAAR, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 112 e 113.

<sup>255</sup> A referência neste Comentário às vendas de *merchandising* é recente, datando apenas de 2014.

<sup>256</sup> Caso em que serão tributados com base no artigo 12.º da CMOCDE.

<sup>257</sup> A mais recente alteração do Comentário 9 ao artigo 17.º da CMOCDE, em 2014, passou a ter uma referência direta aos rendimentos de vendas de *merchandising*, o que veio tornar mais clara a posição da OCDE de que o artigo 17.º da CMOCDE poderá ser aplicável a estes rendimentos. Deve dizer-se que os rendimentos de *merchandising* serão tratados, muitas vezes, como *royalties*, especialmente no caso dos desportistas serem pagos em função de uma percentagem das vendas de empresas independentes e especializadas neste ramo de negócio, com as quais celebram contratos, transferindo o direito de venda destes produtos, por exemplo, com a sua imagem. Ver DANIEL SANDLER, “Problems taxing Non-resident...”, *op. cit.*, p. 195, e DICK MOLENAAR, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 113, e “Entertainers and Sportspersons...”, *op. cit.*, p. 46.

<sup>258</sup> Cfr. AXEL CORDEWENER, “Tax Treaty Issues Related to Qualification...”, *op. cit.*, p. 130.

Nos últimos anos, o Reino Unido já adotava esta posição. Se o rendimento fosse obtido com o *merchandising* vendido aquando da realização da performance desportiva que tinha lugar no território deste Estado, seria abrangido pelo artigo 17.º da CMOCDE e, portanto, sujeito a imposto no Estado da fonte (no Reino Unido). No entanto, muitos outros Estados não seguiam esta perspetiva e incluíam o rendimento de *merchandising* noutros artigos da CMOCDE. Deste modo, com a introdução deste esclarecimento nos Comentários ao artigo 17.º desta CM, será interessante perceber como, daqui em diante, isto será interpretado por cada Estado, já que é provável que alguns Estados passem a tentar procurar que o rendimento de *merchandising*, no futuro, seja abrangido e tributado com base neste artigo, quando não o faziam no passado. E, de qualquer das formas, como já aconteceu anteriormente, na tributação dos vários tipos de rendimento, os Estados aplicavam diferentes artigos, o que só aumentava as discrepâncias. Por isso, em relação ao futuro, de forma a se minimizar o risco de ocorrerem estas discrepâncias, será importante que os contratos de *merchandising* identifiquem claramente os diferentes tipos de rendimento e os pagamentos gerados em cada caso<sup>259</sup>.

### **5.13. Rendimento de pensões e de outros benefícios e rendimento de verbas rescisórias, como indemnizações**

Os regimes de pensões de emprego serão, em princípio, abrangidos pelo artigo 18.º da CMOCDE ou pelo n.º 2 do artigo 19.º da CMOCDE<sup>260</sup>.

O primeiro destes artigos (sob a epígrafe “Pensions”) será aplicável às pensões pagas aos desportistas em respeito a empregos anteriores no setor privado e o direito a tributar o rendimento da pensão de um emprego anterior no setor privado caberá apenas ao Estado da residência do pensionista<sup>261</sup>. O n.º 2 do artigo 19.º da CMOCDE, introduzido, essencialmente, tendo em conta a cortesia internacional e o reconhecimento do princípio da soberania dos Estados, por sua vez, aplicar-se-á às pensões pagas por um Estado ou pelas suas subdivisões políticas ou autoridades locais pelos serviços anteriores dependentes que um sujeito tenha prestado a esse

---

<sup>259</sup> Cfr. DICK MOLENAAR, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 113, e DICK MOLENAAR *et al.*, “Comments on selected 2014 updates to the commentary...”, *op. cit.*, p. 21.

<sup>260</sup> “Retirement payments are benefits received by an individual after a certain age or termination of earning capacity. Retirement benefits are paid from the state fund under a compulsory pension system or from voluntary private funds, depending on the model of the social security system in the country. In most cases, both the employed player and his employer pay premiums regularly during the course of employment. Retirement income may take the form of regular payments or a one-time benefit”. Ver KAROLINA TETLAK, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 146. Para uma análise interessante do tratamento fiscal das pensões, em termos gerais, mas, sobretudo, no que respeita às pensões dos desportistas e dos artistas, ver, nomeadamente, DIANA SWANNEY, “Taxation of Pensions and Golden Handshakes of Artistes and Sportsmen according to the OECD Model”, in *Taxation of Artistes and Sportsmen in International Tax Law* (Coordenação: Walter Loukota e Markus Stefaner), Viena, Linde, 2007, p. 195 a 205.

<sup>261</sup> Parte inicial do Comentário 1 ao artigo 18.º da CMOCDE: “According to this Article, pensions paid in respect of private employment are taxable only in the State of resident of the recipient”.

Estado ou às suas subdivisões políticas ou autoridades locais. E o rendimento decorrente destas últimas pensões será tributado, exclusivamente, no Estado que as paga, desde que o sujeito em causa não seja um residente ou um nacional do outro Estado. Em todo o caso, em relação a qualquer uma destas pensões, não se aplicará o artigo 17.º da CMOCDE, já que parece muito remota a ligação entre o pagamento das pensões e as performances desportivas, o que torna este artigo não aplicável a este tipo de rendimento. E também pode ser defendido que este artigo não se aplica porque não consubstancia uma exceção quer ao artigo 18.º, quer ao 19.º da CMOCDE<sup>262</sup>.

Existe, igualmente, o ponto de vista de que no caso de pensões pagas aos desportistas em relação a um emprego anterior numa organização empresarial do Estado ou das suas subdivisões políticas ou autoridades locais terá aplicação o n.º 3 do artigo 19.º da CMOCDE, que se aplica ao rendimento da atividade empresarial (rendimento de atividades de negócios) do Estado, o qual, por sua vez, refere que terão aplicação as regras gerais dos artigos 15.º, 16.º, 17.º ou 18.º da CMOCDE e não a regra do artigo 19.º da CMOCDE. Mas, isto significa que o direito a tributar o rendimento de pensões pago aos desportistas em respeito a um emprego anterior numa organização empresarial do Estado caberá apenas ao Estado da residência do pensionista, já que se aplicará, a este tipo de pensões, o artigo 18.º da CMOCDE. Algumas das pensões pagas aos desportistas em conexão com os seus serviços prestados quando representavam a seleção nacional em eventos desportivos internacionais poderão, eventualmente, ser consideradas deste tipo e, assim, serem tributadas no Estado da residência do desportista, o qual não tem que ser um Estado que o desportista alguma vez tenha, desportivamente, representado<sup>263</sup>. Para todos os efeitos, a qualquer um destes tipos de pensões não se aplicará o artigo 17.º da CMOCDE<sup>264</sup>.

Quanto ao rendimento resultante de regimes de pensões, sejam eles pessoais, sejam eles da Segurança Social, que não tenham a sua fonte numa anterior relação de emprego, como, por exemplo, os pagamentos para os desportistas por conta própria, terá aplicação o artigo 21.º da CMOCDE e não o artigo 18.º, pelo que será o Estado da residência que terá o direito a tributar

---

<sup>262</sup> Cfr. DIANA SWANNEY, "Taxation of Pensions and Golden Handshakes...", *op. cit.*, p. 198; DICK MOLENAAR, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 114, e KAROLINA TETŁAK, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 146.

<sup>263</sup> Ora isto cria um problema, já que, na situação em que o Estado que o desportista representou, em termos desportivos, concedeu uma isenção fiscal aos prémios pagos no decurso desta relação de emprego, então, se não for o Estado da residência do desportista, não poderá tributar os pagamentos relativos às pensões. Esta é a questão principal que surge com o artigo 18.º da CMOCDE. A oportunidade de se escolher, através da residência, onde o rendimento das pensões (e das indemnizações) é tributado causa grande interesse neste tipo de rendimentos, quer do lado dos contribuintes, quer do lado das autoridades fiscais dos Estados, cujas receitas são menores com esta mudança de residência. A curta carreira dos desportistas faz das pensões uma matéria muito importante no mundo do desporto. É que, enquanto o rendimento dos desportistas ativos está sujeito a um tratamento fiscal especial, no final da sua carreira desportiva os rendimentos destes sujeitos são tributados de acordo com o artigo 18.º da CMOCDE. De qualquer das formas, a extensão do artigo 17.º da CMOCDE de forma a abranger o rendimento dos ex-desportistas seria irrazoável.

<sup>264</sup> Cfr. DIANA SWANNEY, "Taxation of Pensions and Golden Handshakes...", *op. cit.*, p. 198, e KAROLINA TETŁAK, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 146 e 147.

este rendimento<sup>265</sup>. Temos, também, uma outra questão: um desportista não residente pode ter direito a benefícios de seguro, como no caso de desemprego ou incapacidade para competir. Ora, neste caso, estes rendimentos não serão tributados de acordo com o artigo 17.º da CMOCDE, na medida em que não há qualquer ligação com a performance desportiva. Consoante as situações, aplicar-se-ão os artigos 7.º, 15.º, 19.º ou 21.º da CMOCDE<sup>266</sup>.

Quanto à questão das verbas rescisórias, como uma indemnização, que podem ser recebidas pelos desportistas ao saírem de um clube desportivo (ou até mesmo da seleção nacional), trata-se de uma matéria complicada de analisar do ponto de vista do tratamento fiscal do rendimento dos desportistas, à luz do Direito Fiscal Internacional, na medida em que não é fácil determinar se esse rendimento constitui rendimento por serviços realizados, pessoalmente, “como um desportista”<sup>267</sup>. De facto, para este tipo de pagamentos será preciso, em primeiro lugar, determinar se e até que ponto eles estarão relacionados com o exercício de atividades pessoais no passado, antes de poder ser tida em conta a sua exata distribuição ao longo de um certo período contratual e alocação para diferentes performances (possivelmente, uma distribuição transfronteiriça)<sup>268</sup>.

Deve dar-se conta, para começar, da posição de alguns autores que defendem que não será aplicável o artigo 17.º da CMOCDE, na medida em que tais rendimentos não estarão relacionados com as performances desportivas, mas sim, sobretudo, com a atitude leal do desportista ou, então, que tais rendimentos servem, essencialmente, como uma compensação para a rescisão ou término do contrato. Outro argumento invocado contra a aplicação deste preceito a este tipo de rendimentos passa por equipará-los aos pagamentos pela compensação pelo cancelamento de uma performance desportiva, os quais, estes últimos, não são abrangidos pelo artigo 17.º, como recomenda a OCDE. O rendimento pelo cancelamento da performance que não ocorreu é considerado como não estando relacionado com a atividade exercida na condição de desportista. Portanto, através desta comparação, o rendimento de indemnizações deveria ser

---

<sup>265</sup> Na prática, os rendimentos que não podem ser atribuídos a qualquer outra regra distributiva são abrangidos pelo artigo 21.º da CMOCDE. E, de acordo com este preceito, é ao Estado da residência que pertence o direito a tributar estes rendimentos, independentemente de este Estado ter ou não exercido o seu direito de tributação.

<sup>266</sup> Cfr. DIANA SWANNEY, “Taxation of Pensions and Golden Handshakes...”, *op. cit.*, p. 194, DICK MOLENAAR, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 115, e KAROLINA TETŁAK, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 158.

<sup>267</sup> “The severance pay is a type of payment that developed as an additional benefit due to the employee in the event of termination or expiry of the employment relationship. The amount of the benefit depends largely on the amount of the basic salary of the employee and the results of his work taken into account by the employer. The benefit may be paid in cash at once or in instalments or take the form of a complex financial plan, including, for example, a package of stock options and other benefits in kind. Legal qualification of the severance pay differs in legal systems from country to country. In some countries it is considered as an element of remuneration for employment; in others as a pension scheme or payment under a restrictive covenant”, Neste sentido, KAROLINA TETŁAK, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 144. São os tipos de pagamentos a que alguma parte da doutrina chama “golden handshakes”. Para uma definição, caracterização e tratamento fiscal destes pagamentos no geral e no que aos desportistas e artistas diz respeito, ver DIANA SWANNEY, “Taxation of Pensions and Golden Handshakes...”, *op. cit.*, p. 183 a 195.

<sup>268</sup> Cfr. AXEL CORDEWENER, “Tax Treaty Issues Related to Qualification...”, *op. cit.*, p. 129, e KAROLINA TETŁAK, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 144.

abrangido pelo artigo 21.º e não pelo artigo 17.º da CMOCDE. Mas esta perspectiva não parece muito aceitável. Alguns autores defendem, ainda, a aplicação do artigo 15.º da CMOCDE<sup>269</sup> e, deste modo, as indemnizações serem tributadas, à partida, no Estado da residência, na medida em que o pagamento da indemnização não pode ser atribuído à performance num determinado Estado<sup>270</sup>.

A indemnização também pode, potencialmente, ser tributada de acordo com o artigo 18.º da CMOCDE<sup>271</sup>. Nesta situação, será necessário ter em conta todas as circunstâncias do caso, já que a aplicação deste preceito a um determinado pagamento depende se o motivo do pagamento surgiu após o término do emprego ou se já existia antes do fim da relação de emprego (caso em que o artigo 15.º da CMOCDE será aplicável). Se o objetivo for garantir segurança financeira para o desportista antes de ele ter direito a beneficiar de uma pensão e o montante para tal for razoável, este rendimento deve ser considerado como estando abrangido pelo artigo 18.º da CMOCDE. Se, por sua vez, o pagamento for feito para tornar mais fácil ao desportista preparar-se para uma carreira profissional diferente, ele deve ser considerado como fazendo parte do rendimento de trabalho (outro rendimento de trabalho) e ser abrangido pelo artigo 15.º da CMOCDE. Além disso, uma opinião controversa foi apresentada na doutrina, a qual salienta que o âmbito do artigo 18.º da CMOCDE está limitado ao rendimento recebido em relação àquelas atividades que antes estavam sujeitas a tributação com base no artigo 15.º da CMOCDE, pelo que, conseqüentemente, os benefícios recebidos em conexão com as atividades abrangidas pelo artigo 17.º da CMOCDE não podem criar rendimento tributável com base nas regras de aposentação porque eles não constituem rendimento de emprego passado (anterior) na aceção do artigo 18.º da CMOCDE. Não obstante, refere TETŁAK, rendimento na forma de indemnização não pode ser atribuído a performances passadas e, portanto, não está sujeito ao artigo 17.º da CMOCDE. Acrescentando: “It is rather due to the fact of being in an employment relationship and not to individual performances. It can therefore potentially generate income covered by article 18 if the reason for payment only occurs after the completion of employment. The exclusive right to tax lies with the state of residence”. Ou seja, não é aplicável a estes pagamentos o artigo 17.º da CMOCDE, já que será muito remota a conexão entre estes e as performances do desportista. SWANNEY confirma este ponto de vista: “We can conclude that golden handshakes are remuneration in connection with an employment relationship of an artiste or a sportsman that do not stand in a

---

<sup>269</sup> E do artigo 7.º da CMOCDE, quando a indemnização esteja relacionada com o rendimento abrangido por este artigo.

<sup>270</sup> Cfr. DIANA SWANNEY, “Taxation of Pensions and Golden Handshakes...”, *op. cit.*, p. 187, e KAROLINA TETŁAK, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 144 e 145.

<sup>271</sup> Poderá ser, igualmente, pelo n.º 2 do artigo 19.º da CMOCDE, no caso de os serviços anteriores dependentes terem sido prestados ao Estado ou às suas subdivisões políticas ou autoridades locais.

direct connection with the income from public performances of these persons and therefore do not qualify under Art. 17 OECD MC. Because they are a compensation rendered in connection with an employment relationship they fall – depending on the purpose of the payment – either under Arts. 15 or 18 OECD MC”<sup>272</sup>.

Para todos os efeitos, o verdadeiro caso que se situa na fronteira (e que já referimos, mas destacamos aqui de novo) do que se disse é aquele no qual um desportista recebe uma indemnização de forma a reduzir o período de tempo entre o fim da sua carreira ativa e o início de uma nova profissão ou mesmo até a elegibilidade para um regime de pensões. Isto, atendendo a que alguns Estados, como a Holanda, desenvolveram esquemas especiais para os desportistas de topo a respeito de pagamentos diferidos para a reforma antecipada<sup>273</sup>. É que, nestes casos, um tribunal holandês decidiu que existe um “link” suficiente entre as performances e os pagamentos diferidos e, por isso, declarou que o artigo 17.º da CMOCDE é a regra distributiva apropriada para estas situações<sup>274</sup>. Acrescenta, porém, SWANNEY: “Alias, there is not a developed case law body and the above mentioned case in the Netherlands seems to be a result of the very specific domestic law regulation on this early retirement scheme for artistes and sportsmen. This is why in general it is hard to establish such a direct link between the receipt of a golden handshake from the employer and the original performances in which the artiste or sportsman has participated”<sup>275</sup>. Defendendo, portanto, que o artigo 17.º da CMOCDE não será, na generalidade, aplicável, como tínhamos vincado, apesar de ser, realmente, muito complexa esta situação e depender muito do caso concreto.

#### **5.14. Rendimento de subsídios**

Por vezes, acontece que o Estado da residência atribui subsídios aos desportistas, por exemplo, tendo em vista a promoção do desporto nas regiões interiores ou até mesmo para a realização de performances desportivas no estrangeiro, contribuindo, dessa forma, através da atividade desportiva, para a promoção da imagem do Estado no exterior<sup>276</sup>.

---

<sup>272</sup> Cfr. DIANA SWANNEY, “Taxation of Pensions and Golden Handshakes...”, *op. cit.*, p. 194 e 195, e KAROLINA TETŁAK, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 145.

<sup>273</sup> Tendo em conta que os desportistas de topo podem ganhar, durante a sua carreira ativa, rendimentos elevados, alguns Estados criaram regimes especiais que permitem a estes sujeitos atribuir uma parte desses rendimentos a um fundo específico e, portanto, a partir, precisamente, desse fundo, receberem pagamentos diferidos quando a sua carreira enquanto desportistas acaba.

<sup>274</sup> Por este ponto de vista, estes rendimentos ao poderem ser tributados de acordo com o artigo 17.º da CMOCDE podem ser tributados no Estado onde ocorreram as performances desportivas iniciais/originais. Contudo, isto não significa que o direito a tributar pertencerá sempre ao Estado no qual o empregador do desportista está sediado, porque quando o desportista compete noutros Estados o direito a tributar o rendimento das performances desportivas é normalmente atribuído a estes. Isto pode levar a uma situação fiscal muito complexa.

<sup>275</sup> Cfr. DIANA SWANNEY, “Taxation of Pensions and Golden Handshakes...”, *op. cit.*, p. 191 e 192, e DICK MOLENAAR, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 114 e 115.

<sup>276</sup> Cfr. DOMINGOS SILVA FERNANDES, *A Tributação Internacional...*, *op. cit.*, p. 74, disponível em [http://ciencipca.ipca.pt/bitstream/11110/1062/1/disserta%C3%A7%C3%A3o\\_domingos\\_fernandes\\_mestrado\\_fiscalidade\\_ipca.pdf](http://ciencipca.ipca.pt/bitstream/11110/1062/1/disserta%C3%A7%C3%A3o_domingos_fernandes_mestrado_fiscalidade_ipca.pdf), consultado pela última vez em 09/01/2018.

Ora, neste último caso, no caso de um subsídio atribuído a um desportista para a realização de uma performance desportiva no exterior, o Estado onde ocorra a performance desportiva terá o direito a tributar o subsídio, com base no artigo 17.º da CMOCDE, na medida em que haverá uma relação estreita entre o rendimento obtido com o subsídio e a performance desportiva no Estado da fonte. E também na situação do subsídio atribuído ao desportista ter um carácter geral e ser atribuído, não apenas para as performances desportivas no exterior, mas englobar, para além destas, as performances desportivas no próprio Estado da residência, o Estado da fonte terá direito a tributar, mas, neste caso, apenas a parte do subsídio que, precisamente, corresponda às atividades desportivas realizadas pelo desportista no seu território<sup>277/278</sup>.

### **5.15. Rendimento de bolsas de estudo**

A tributação do rendimento dos desportistas decorrente de bolsas de estudo é uma matéria bastante complexa<sup>279</sup>. A questão que se coloca e aquela que é o centro de toda esta complexidade é se este rendimento deve ser abrangido pelo artigo 17.º da CMOCDE ou pelo artigo 20.º da CMOCDE. Os dois preceitos podem levar a resultados muito diferentes, na medida em que pela aplicação do primeiro dos artigos o rendimento das atividades dos desportistas é tributado no Estado onde são realizadas essas atividades (no Estado da fonte), enquanto pela aplicação do segundo artigo o rendimento de um estudante, presente no Estado da fonte apenas por causa da sua educação ou “training”<sup>280</sup>, para fins relacionados, precisamente, com o propósito da sua

---

<sup>277</sup> De qualquer das formas, não será fácil para as autoridades fiscais do Estado da fonte identificar ambos os subsídios, os subsídios que tenham um carácter geral e os subsídios que sejam atribuídos apenas com vista à realização de performances desportivas no estrangeiro, e proceder à sua tributação.

<sup>278</sup> Cfr. DICK MOLENAAR, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 107 e 108.

<sup>279</sup> Em termos gerais e sem grande rigor e preciosismos técnicos, uma bolsa de estudos é uma assistência financeira temporária atribuída a partir de fundos públicos ou privados, especialmente a estudantes. No que respeita às bolsas de estudo, refere TETŁAK: “A separate category of athletes includes sports school students, university students and collegiate sportsmen. [...] For many young athletes colleges and universities become their primary place of training, often with the best coaches and facilities of the highest quality. [...] Currently, in countries where there is public education, athletic scholarships are a way of financing crypto professional sport from the state budget, with the official allocation of funds for education and physical education of students. [...] In the case of academic institutions funded from private sources, the university team plays an important role in the process of raising funds from alumni and sponsors. Basically, the more successful the school is in the intercollegiate league, the more generous donations the school can receive. As a result, schools provide scholarships to attract the most talented individuals and offer their sports stars flexible schedules to allow time for training. In return for their efforts in university colours, student athletes receive the opportunity to obtain financial assistance to complete their education and the best conditions for sports development. [...] Collegiate athletics is usually organized in a league composed of academic member institutions and managed by a nationwide governing body. A good example of such a structure is the National Collegiate Athletic Association (NCAA), through which American colleges and universities govern their sports programmes. The NCAA decides on issues such as recruitment, eligibility and the number of scholarships each school may offer. Under the NCAA’s policy, only amateur student athletes are eligible for participation in intercollegiate athletics in a particular sport. Specifically, the eligibility requirement means that student athletes are prohibited from receiving any direct or indirect salary, gratuity or comparable compensation for the use of athletic skill (directly or indirectly) as well as receiving wages, reimbursement of expenses or any other form of financial assistance from a professional sports organization based on athletic skill or participation, except as permitted by NCAA rules and regulations”. Ver KAROLINA TETŁAK, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 159, 160 e 161 (interpolações nossas).

<sup>280</sup> Já de seguida se perceberá o porquê de optarmos pela referência à palavra na versão inglesa.

educação ou “training”<sup>281</sup> não é tributado no Estado onde estas atividades têm lugar (desde que esse rendimento tenha a sua proveniência fora desse Estado)<sup>282</sup>.

Assim, em primeiro lugar, a primeira dúvida que se coloca quanto a qual dos artigos se aplica nestes casos prende-se com o facto de o artigo 17.º da CMOCDE não constituir uma exceção ao artigo 20.º da CMOCDE, o que desde logo torna pouco clara esta matéria. Além do mais, quer um artigo, quer outro referem-se não à base jurídica para a obtenção do rendimento, mas sim à qualificação do sujeito que recebe o rendimento ou à natureza das atividades levadas a cabo por esse sujeito, pelo que, assim sendo, o artigo 20.º da COMCDE será aplicável à pessoa que é um estudante, mas tal pressuposto, ao mesmo tempo, não exclui, também, o exercício da atividade “como um desportista” e, portanto, inclusive, que o mesmo rendimento possa ser abrangido pelo artigo 17.º da CMOCDE. Em segundo lugar, deve chamar-se a atenção para o facto de que a versão em inglês do artigo 20.º da CMOCDE refere-se à expressão “training”, que pode ser entendida como estando relacionada com o desporto, mas a qual tem um significado mais amplo, referindo-se, igualmente, à preparação vocacional. Sendo que, deste ponto de vista, se nós assumirmos a admissibilidade de uma dupla qualificação, com base nas duas regras distributivas, podemos concluir que o rendimento recebido de forma a preparar a performance desportiva será tributado de acordo com o artigo 20.º da CMOCDE e o artigo 17.º da mesma CM será mais amplo e incluirá o rendimento recebido dessa performance (como resultado desta)<sup>283</sup>.

Para complicar toda a qualificação do rendimento dos desportistas recebido através de bolsas de estudo, há, ainda, em terceiro lugar, um outro dado relevante: no caso dos desportistas, há, igualmente, todo um conjunto de pagamentos a que se atribui o nome de bolsas de estudo (pelo menos o nome de “bolsas”), mesmo que recebidos por desportistas que não se encontrem inscritos em qualquer grau de ensino<sup>284</sup>, as quais são, muitas vezes, atribuídas por realizações passadas no desporto, sendo, desse modo, atribuídas *a posteriori*, com o propósito e com a convicção de que esses rendimentos permitirão aos desportistas alcançarem resultados desportivos ainda melhores.

Ora, precisamente, dar a estes pagamentos o nome de “bolsas de estudo” dá a entender que os rendimentos assim transferidos para os desportistas são prémios e não remuneração,

---

<sup>281</sup> E também para fins de “maintenance”, na expressão da OCDE.

<sup>282</sup> No artigo 20.º da CMOCDE, que tem como epígrafe “Students”, lê-se: “Payments which a student or business apprentice who is or was immediately before visiting a Contracting State a resident of the other Contracting State and who is present in the first-mentioned State solely for the purpose of his education or training receives for the purpose of his maintenance, education or training shall not be taxed in that State, provided that such payments arise from sources outside that State”.

<sup>283</sup> Cfr. KAROLINA TETŁAK, *Taxation of International...*, op. cit., p. 163.

<sup>284</sup> Ou seja, mesmo que não se encontrem inscritos no ensino universitário, por exemplo.

embora estas “bolsas de estudo” pareçam ter a função social de remuneração<sup>285</sup>. E isto, porventura, é importante, atendendo a que o Comentário 3 ao artigo 20.º da CMOCDE deixa explícito que este artigo abrange apenas os pagamentos recebidos para fins de educação ou “training” do beneficiário, não sendo, assim, aplicável a qualquer pagamento (ou parte dele) que seja remuneração para os serviços prestados pelo beneficiário e que sejam abrangidos pelos artigos 7.º ou 15.º da CMOCDE<sup>286</sup>. Por tudo isto, a qualificação, com base na CMOCDE, de um dado pagamento para um estudante desportista, deve ser feita tendo em conta os factos de cada caso e a natureza e montante do pagamento, sobretudo nestas situações em que a “bolsa de estudo” é concedida com base num desempenho desportivo passado com a finalidade de o desportista se preparar para as próximas competições (ou para a próxima competição) e em que a bolsa tem características semelhantes a um salário, sendo paga em parcelas regulares e por um período longo<sup>287</sup>. Isto, na medida em que será importante determinar o Estado da fonte do pagamento: se este deve ser atribuído aos eventos desportivos, nos quais os resultados desportivos, pelos quais a bolsa foi concedida, foram alcançados, ou àqueles para cuja preparação o desportista recebeu apoio<sup>288/289</sup>.

### **5.16. Rendimento de inação e rendimento próximo deste conceito**

A questão que se coloca é se este tipo de rendimento especial está ou não abrangido pelo artigo 17.º da CMOCDE. Deve dizer-se que esta matéria não é especificamente abordada na CMOCDE, nem nos seus Comentários<sup>290</sup>.

O primeiro caso de que TETŁAK dá conta é o seguinte: “The compensation for the very signing of a cooperation agreement, regardless of the actual performances in the country, cannot

---

<sup>285</sup> Neste caso, a bolsa de estudo é concedida por conquistas desportivas, mas para permitir que os desportistas talentosos se foquem no desenvolvimento das suas capacidades atléticas e no seu treino, sem terem a necessidade de se envolver em atividades não-desportivas para poderem ganhar dinheiro. O principal propósito desta bolsa é o de atribuir fundos, que cubram pelo menos os custos básicos de treino, para a manutenção daqueles que, praticando desporto ao mais alto nível, abdicam de qualquer outro trabalho profissional. Deste modo, esta bolsa de estudo tem funções sociais e económicas de retribuição, sendo, na verdade, a sua forma de substituição.

<sup>286</sup> No Comentário 3 ao artigo 20.º da CMOCDE pode, ainda, ler-se a este propósito: “The fact that the amount paid is similar to that paid to person who provide similar services and are not students or business apprentices would generally indicate that the payment is a remuneration for services. Also, payments for maintenance, education or training should not exceed the level of expenses that are likely to be incurred to ensure the recipient’s maintenance, education or training”.

<sup>287</sup> Como, por exemplo, uma bolsa concedida para a duração da preparação para os Jogos Olímpicos, a partir do mês seguinte ao mês em que o desportista tenha alcançado os resultados desportivos necessários para a qualificação para esse evento desportivo. Por norma, o valor recebido pelo desportista depende da escala do sucesso, idade e natureza e importância do evento desportivo em que o desportista alcançou determinados feitos desportivos. Frequentemente, é necessário que haja um mínimo de desportistas e Estados participantes na competição desportiva, para que a bolsa de estudo possa ser atribuída, o que reflete a relevância que os legisladores nacionais dão ao prestígio da vitória.

<sup>288</sup> Do ponto de vista da legislação fiscal, na maior parte dos Estados, as bolsas de estudo desportivas são tratadas como bolsas de estudo académicas, o que significa que elas estão dentro do conceito de rendimento, mas, na verdade, algumas estão isentas de tributação. É o caso das bolsas de estudo atribuídas aos membros da seleção nacional ou das equipas olímpicas ou paraolímpicas, financiadas pelos orçamentos dos Estados. Do mesmo modo, as bolsas de estudo concedidas pelas universidades aos desportistas estão isentas de tributação. Este privilégio prende-se com o facto de que, em muitos Estados, as instituições de educação estão isentas de tributação, pelo que também o suporte financeiro que oferecem aos seus estudantes está, igualmente, isento de tributação.

<sup>289</sup> Cfr. KAROLINA TETŁAK, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 162, 163 e 164.

<sup>290</sup> Cfr. JOZEF DANIS, “Treatment of Income from Inaction of Artistes and Sportsmen according to the OECD Model”, in *Taxation of Artistes and Sportsmen in International Tax Law* (Coordenação: Walter Loukota e Markus Stefaner), Viena, Linde, 2007, p. 93.

be regarded as income earned in connection with the exercise of personal activities as a sportsman in this country within the meaning of article 17 of the OECD Model”<sup>291</sup>. Ora, isto acontecerá na situação em que o desportista recebe um pagamento não-reembolsável (um verdadeiro “bónus de assinatura”, por exemplo, ou seja, um bónus de assinatura que não está dependente ou condicionado pela concreta realização da performance desportiva no Estado da fonte) por parte de um clube desportivo, mas em que o desportista, antes de iniciar os seus serviços (antes, precisamente, de ir para o Estado da fonte), sofre uma lesão que o impede de efetuar as suas performances desportivas, que o impede, portanto, de competir pelo clube do qual recebeu o tal pagamento não-reembolsável<sup>292</sup>.

Tratando-se de contratos que envolvam ações de *non facere*, ou seja, contratos em que o desportista se compromete a abster de certos atos (de certas ações)<sup>293</sup>, uma vez que o rendimento assim obtido não está relacionado com atividades pessoalmente realizadas no Estado da fonte, aos pagamentos resultantes desses contratos não se pode aplicar o artigo 17.º da CMOCDE<sup>294/295</sup>. Mas, analisemos melhor a questão.

No que se trata ao chamado rendimento de inação, podemos diferenciar entre uma inação independente, separada de outras atividades, de uma inação auxiliar que, por seu turno, se divide em inação primária, a qual está relacionada com as atividades desportivas básicas, e em inação secundária, não relacionada diretamente com as atividades desportivas<sup>296</sup>. Como inação independente podemos referir uma situação em que ocorre a delimitação de atividades com base num acordo de não-concorrência, impondo-se, nomeadamente, restrições à liberdade do desportista em negociar com qualquer outro clube desportivo ou com um clube desportivo específico por um determinado período de tempo<sup>297</sup>. A inação auxiliar primária diz respeito à não

---

<sup>291</sup> A autora não deixa, no entanto, de referir: “Different consequences arise if this type of payment depends on performances in the ranks of the team in the source country. Such payment is in fact a kind of advance payment for the future provision of services, subject to refund, in case there have been no performances. Such income is then within the scope of article 17 of the OECD Model”.

<sup>292</sup> Cfr. DANIEL SANDLER, “Artistes and Sportsmen...”, *op. cit.*, p. 228, e “Problems taxing Non-resident...”, *op. cit.*, p. 209, e KAROLINA TETĀK, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 153.

<sup>293</sup> Como, por exemplo, no caso de o desportista acordar não competir num determinado Estado por um período de tempo especificado, abstendo-se, portanto, das suas performances desportivas.

<sup>294</sup> Neste caso, o desportista, aliás, não leva a cabo, precisamente, qualquer atividade desportiva.

<sup>295</sup> Cfr. DICK MOLENAAR, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 102 e 103, e KAROLINA TETĀK, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 153.

<sup>296</sup> A inação primária está relacionada, precisamente, com a atividade primária do desportista que é a performance de atividades desportivas, daí que possamos adiantar que este tipo de inação corresponde à não performance dessas atividades. E a inação secundária, por sua vez, refere-se, exatamente, à atividade secundária do desportista, a qual diz respeito às atividades de caráter de não performance desportiva, daí que também possamos adiantar que este tipo de inação corresponde à não performance dessas atividades (à não performance das atividades de caráter de não performance desportiva).

<sup>297</sup> SANDLER dá-nos o exemplo ideal: “A sportsman is paid in exchange for his agreement to negotiate exclusively with a particular team or to negotiate with any other team for a particular time period, and the payment is not conditional on signing a contract for services”. Sendo o autor da opinião de que o artigo 17.º da CMOCDE não se aplica a este rendimento: “It may be difficult to argue that the payment is for personal services exercised in the source state (particularly where the individual does not conclude a contract for services and does not enter the source state at all during the period of negotiations). Ver DANIEL SANDLER, “Problems taxing Non-resident...”, *op. cit.*, p. 209, e “Artistes and Sportsmen...”, *op. cit.*, p. 228 e 229

performance de atividades desportivas e tanto pode assumir a forma de uma cláusula restritiva, em que o desportista acorda em não participar em certos eventos desportivos por um determinado período de tempo, como pode, também, dizer respeito ao período durante o qual o desportista está preparado para fornecer os seus serviços (o chamado tempo de espera)<sup>298</sup>, mas, devido a circunstâncias particulares, estes não são usados, como se dará no caso, por exemplo, dos jogadores suplentes no futebol<sup>299</sup>. No que respeita à inação auxiliar secundária, pode resultar de cláusulas restritivas ou acordos restritivos em que o desportista se compromete a abster-se de participar em anúncios de produtos que não os abrangidos pelo contrato com o patrocinador, como pode, igualmente, resultar de outros acordos restritivos ou de cláusulas restritivas, em que o desportista, nesta situação, se vê limitado quanto à concessão do direito a usar a sua imagem como marca registada<sup>300</sup>.

Em primeiro lugar, deve dizer-se que analisar o tratamento fiscal deste tipo de rendimentos é uma questão complexa. Por exemplo, as opiniões sobre o tratamento fiscal dos rendimentos de cláusulas restritivas não são inequívocas. Há quem defenda que estes rendimentos são de capital na sua natureza<sup>301</sup>, como existe quem argumente que a natureza do rendimento de inação é adaptada à natureza do rendimento substituído, pelo que, atendendo a este último ponto de vista, se o desportista for pago em troca da abstenção de participar num anúncio publicitário, tal rendimento é considerado o mesmo que o rendimento de publicidade, ou seja, que o rendimento de abster-se da atividade original é o mesmo que o rendimento de tal atividade<sup>302</sup>. Para sabermos qual das opiniões é correta, em primeiro lugar, deve focar-se a distinção entre rendimento ativo e rendimento passivo, sendo que se pode concluir que o rendimento de inação pode ser quer rendimento ativo, quer rendimento passivo, dependendo do fator de produção que tenha sido usado para produzir o rendimento. Ora, a respeito de ambos os tipos de inação primária, o rendimento é de carácter ativo e não passivo. Assim, o carácter do rendimento de abster-se da atividade primária (de abster-se das atividades desportivas), a começar por abster-se da participação num jogo ou num evento desportivo é idêntico ao rendimento da performance dessas atividades. Uma conclusão semelhante pode ser retirada em relação ao tempo de espera (“standby time”), ainda que por argumentos diferentes<sup>303</sup>.

---

<sup>298</sup> Em inglês, “standby time”.

<sup>299</sup> Ou no caso das segundas escolhas da seleção nacional.

<sup>300</sup> Cfr. JOZEF DANIS, “Treatment of Income from Inaction...”, *op. cit.*, p. 93 e 94, e KAROLINA TETŁAK, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 153.

<sup>301</sup> Porque não estão associados com atividade humana (nenhum fator de produção na forma de trabalho).

<sup>302</sup> Ou, no caso de um artista receber rendimento para abster-se de participar num filme, este rendimento é considerado como sendo de carácter idêntico ao rendimento recebido pela performance artística num filme.

<sup>303</sup> Cfr. JOZEF DANIS, “Treatment of Income from Inaction...”, *op. cit.*, p. 95, 96 e 97, e KAROLINA TETŁAK, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 153, 154 e 155.

Quanto aos rendimentos de abster-se do jogo (de uma partida) ou de um evento desportivo, tal rendimento de inatividade escapa ao âmbito de aplicação do artigo 17.º da CMOCDE, já que não haverá a performance pessoal de atividades desportivas no Estado da fonte<sup>304</sup>. Estes rendimentos serão tributados no Estado da residência do desportista, possivelmente, com base no artigo 7.º da CMOCDE<sup>305</sup>, a menos que este sujeito esteja fisicamente presente no Estado abrangido por um acordo restritivo e a sua presença crie um EE em relação a outras atividades que não simplesmente abster-se do jogo e o rendimento de inatividade possa ser atribuído a esse EE<sup>306/307</sup>.

Quanto ao tempo de espera, e, concretamente no que diz respeito aos suplentes, mesmo que o desportista (por exemplo, um jogador de futebol) fique no banco de suplentes (nomeadamente, devido às opções técnico-táticas do treinador), esta atividade não deixa de ser uma atividade “como um desportista” (“como um futebolista” neste caso)<sup>308</sup>. Aliás, tal e qual a atividade do jogador que participa ativamente na partida dentro do terreno legal de jogo (“dentro do campo”), na medida em que é necessário, contrariamente ao que sucede com as cláusulas restritivas, que o jogador esteja fisicamente presente no local em que a partida (podemos dizer a atividade desportiva principal) tem lugar para que, de facto, possa ser capaz de “entrar em campo” a qualquer momento<sup>309</sup>. Ora, nesta situação, tal inação pode, pois, ser diretamente ligada ao território de um determinado Estado, concretamente ao Estado de espera que é idêntico ao Estado da performance, sendo que, no caso destes rendimentos de espera, também a condição de existência de uma performance pessoal de uma atividade desportiva está cumprida, uma vez que tal disposição é sua parte integrante<sup>310</sup>. Assim sendo, os rendimentos que possam ser atribuídos ao tempo passado no banco de suplentes são abrangidos pelo artigo 17.º da CMOCDE<sup>311</sup>.

---

<sup>304</sup> Deve vincar-se que os rendimentos de se abster do jogo têm o mesmo carácter que os rendimentos de jogo, uma vez que resultam, precisamente, dos mesmos elementos do fator de produção, o trabalho, neste caso o talento, as habilidades e a vontade de efetuar a performance desportiva, e que, por isso, a condição da performance pessoal de atividades seria, portanto, satisfeita. No entanto, ainda que esta matéria seja controversa, não parece, com efeito, que a condição do exercício de atividades no Estado da fonte seja preenchida, uma vez que é necessária a presença física no seu território e a realização de algum tipo de atividade, daí defender-se que falta a performance pessoal de atividades no Estado da fonte.

<sup>305</sup> E artigo 15.º da CMOCDE, já que, à partida, o desportista nem estará fisicamente presente no Estado da fonte e, mesmo que esteja, não cumprirá, *a priori*, as condições necessárias para o Estado da fonte o poder tributar.

<sup>306</sup> Deve notar-se que, devido à exclusão, pela OCDE, da aplicação da “força de atração” de um EE, o rendimento de inação não pode, automaticamente, ser atribuído ao EE. Só se assumirmos que o contrato não foi assinado, a atividade atual associada será levada a cabo através de um EE, e, então, o rendimento de inação pode ser atribuído ao EE existente. Se o desportista não tiver um lugar fixo de negócios no Estado da fonte, não é aceitável presumir a existência de um EE fictício apenas para lhe atribuir o rendimento de inação.

<sup>307</sup> Cfr. DANIEL SANDLER, “Problems taxing Non-resident...”, *op. cit.*, p. 209; JOZEF DANIS, “Treatment of Income from Inaction...”, *op. cit.*, p. 105 e 106, e KAROLINA TETŁAK, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 155.

<sup>308</sup> Parece-nos que esta situação é abrangida pelo conceito “atividades normais de um desportista”, ao qual a OCDE se refere, apesar de faltar uma participação efetiva, direta, ativa na competição.

<sup>309</sup> Por exemplo, se o treinador assim o entender, efetuando a denominada “substituição”. Um desportista que substitui outros durante um jogo está preparado para competir, mas, por causa de condições objetivas, os seus serviços não são usados. Este desportista terá, por exemplo, treinado com a equipa e mostrado a sua capacidade desportiva ao treinador, mas devido a certas circunstâncias ele não participa no jogo. O rendimento deste tipo de inatividade tem, de qualquer das formas, uma conexão estreita com a atividade principal do desportista.

<sup>310</sup> Mesmo que o desportista permaneça em estado de espera durante toda a duração da partida, sem entrar em campo.

<sup>311</sup> Cfr. BORIS GNOTH, “Taxation of Other Income of Artists and Sportsmen...”, *op. cit.*, p. 320; JOZEF DANIS, “Treatment of Income from Inaction...”, *op. cit.*, p. 106 e 107, e KAROLINA TETŁAK, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 154 e 156.

Mas, e no caso, por exemplo, das segundas escolhas da seleção nacional ou dos desportistas da segunda equipa? Neste caso, estes desportistas poderão até estar fisicamente presentes no território do outro Estado Contratante. Contudo, eles não são escolhidos para competir. Sentar-se-ão, nomeadamente, na bancada do estádio quase como um qualquer fã. Em contraste com a situação do desportista substituto que se senta no banco de suplentes, estes desportistas não estão sequer indiretamente envolvidos na partida/no jogo. O papel destes sujeitos é comparável àquele dos desportistas que celebram um acordo restritivo para não efetuarem performances desportivas. Por esta razão, o rendimento das segundas escolhas da seleção nacional ou dos desportistas da segunda equipa não deve ser abrangido pelo artigo 17.º da CMOCDE. Nestas situações, estes sujeitos serão tributados, possivelmente, com base nos artigos 7.º e 15.º da CMOCDE<sup>312</sup>. Contudo, não se pode deixar de chamar a atenção para o facto de que as situações devem ser examinadas individualmente, tendo em conta que existiram decisões judiciais, em vários Estados, em que foi decidido que o Estado da fonte tinha o direito a tributar o rendimento atribuído aos dias de trabalho, nos quais, por exemplo, um ator tinha de estar pronto para atuar (“para responder à chamada”), uma vez que, nesses dias, ele estava presente fisicamente no território do Estado da fonte<sup>313/314</sup>.

Quanto aos dois tipos de inação secundária que referimos, os rendimentos daí resultantes diferem no seu carácter. No que respeita aos rendimentos de abster-se de participar num anúncio publicitário ou em qualquer outra forma de publicidade, trata-se de rendimento relacionado com o fator de produção do trabalho e, por isso, este rendimento tem carácter ativo e a inação é semelhante à atividade de publicidade, daí que o rendimento de se abster de participar na publicidade corresponda ao carácter do rendimento da participação na publicidade. O artigo 17.º da CMOCDE não se aplicará aos rendimentos assim obtidos, na medida em que este artigo abrange apenas os rendimentos resultantes de "atividades normais de um desportista" e, embora

---

<sup>312</sup> Mas, poderá dar-se o caso de estes sujeitos não estarem sequer fisicamente presentes no Estado onde ocorre a performance desportiva, e, nestas situações, para estes sujeitos, o seu Estado da fonte terá de ser determinado com base nas regras que se aplicam às cláusulas restritivas. Ora, TETŁAK, a este respeito, refere: “In their case, there is no time and place, especially since such agreements may limit the athlete’s activities in several countries. There are proposals in the literature of factors connecting such income with a given state, among which the most reasonable criteria seem to be the place of the previous activity and the country where the athlete is present at the time of inactivity. The argument in favour of the first factor is the close relationship between the athlete’s earlier activity and the conclusion of the agreement, while the second criterion is supported by the fact that income is related to the factor of production in the form of work that is assigned to the place of physical presence of the athlete. A more practical approach is the recognition of the state of residence of the athlete or entity which has entered into an inaction contract, as the source state of inaction. From an economic perspective, such an approach is not appropriate where the contract limits the activity of the athlete in several countries. It seems that in such a case it is reasonable to assign income to the countries covered by the agreement, as if the subject of the agreement were the earning potential of the athlete or fictitious performances in those countries. The remuneration received by the athlete should be divided between the countries covered by the agreement on the basis of the estimated value of inaction in each country, or rather the value of the potential activity that would be carried out if the restrictive agreement were not concluded. The source country of income is in this situation the state in which the athlete would be likely to conduct his personal sports activity, if it were not ruled out by the contract”.

<sup>313</sup> Ainda que o exemplo seja sobre um ator entendemos ser pertinente usá-lo no nosso trabalho.

<sup>314</sup> Cfr. JOZEF DANIS, “Treatment of Income from Inaction...”, *op. cit.*, p. 107 e 108, e KAROLINA TETŁAK, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 154, 155 e 156.

os serviços de publicidade, hoje em dia, sejam uma fonte comum de rendimento para alguns desportistas, sobretudo para os mais célebres, não nos parece que podemos considerar tais atividades, pelo menos isoladamente consideradas, como abrangidas por este conceito (“atividades normais de um desportista”). Por isso, a estes rendimentos, à partida, não se aplicará o artigo 17.º da CMOCDE, mas sim, possivelmente, os artigos 7.º e 15.º da CMOCDE. Relativamente ao rendimento que o desportista possa receber por não fornecer o direito a se usar uma marca registada, como, por exemplo, por não conceder o direito a usarem a sua imagem, este rendimento é atribuível ao capital (ele tem caráter de rendimento passivo), em particular à marca, já que o fator de produção do trabalho desempenha um papel menor e estará relacionado com comprar os direitos exclusivos de imagem do desportista por um período de tempo limitado. Com base em DANIS, podemos acrescentar: “The reason for which a person is willing to pay a sportsman an amount for not providing the right to use his trademark to others is the protection of economic interest of that person; similarly as in the case of refraining from acting in a film. [...] From the sportsman’s perspective, he receives the remuneration as if he had provided the right to use his trademark. The price for not providing the right to use will be determined on the basis of the market demand and offer, i.e. under the similar economic principles [...] in connection with refraining from acting in a film”. Assim, o caráter do rendimento por não fornecer o direito a usar a marca é idêntico ao caráter do rendimento por fornecer o direito a usar a marca. Pela mesma razão de há pouco, este rendimento não está abrangido pelo artigo 17.º da CMOCDE, mas sim, à partida, pelo artigo 7.º da CMOCDE<sup>315</sup>. E, em algumas situações raras, pelo artigo 15.º da CMOCDE<sup>316/317</sup>.

## **6. Distribuição e repartição do rendimento entre os diferentes Estados**

O rendimento dos desportistas será recebido, em muitos casos, através de um contrato civil ou de um contrato de trabalho, e, muitas vezes, sob a forma de um salário base fixo, por parte do clube desportivo, equipa ou até outra entidade ou sujeito, cujo montante é independente, por exemplo, dos resultados desportivos dos desportistas ou até do número de performances

---

<sup>315</sup> Em princípio, será aplicável o artigo 7.º e não o artigo 12.º da CMOCDE. Refere TETŁAK: “Income from restricting the right to grant image rights may not be covered by article 12 of the OECD Model relating to royalties. The granting of such rights is explicitly included in the scope of this provision, but the restrictive covenant does not result in granting such rights, so the condition for the application of article 12 is not met. This income will be subject to the general rules of taxation, as indicated in article 7 of the OECD Model”.

<sup>316</sup> Como exemplo, podemos dar os pagamentos feitos a um desportista que parou de realizar a sua atividade como *freelancer* e que se juntou a uma equipa desportiva como trabalhador. O desportista poderá receber estes pagamentos como parte do seu salário como remuneração por parar de conceder o direito a usar a sua marca registada. Isto porque, após começar a relação de emprego, a equipa desportiva quererá que o desportista promova a sua marca (isto é, que o desportista promova a marca do seu empregador, precisamente, a equipa desportiva).

<sup>317</sup> Cfr. JOZEF DANIS, “Treatment of Income from Inaction...”, *op. cit.*, p. 97, 98, 109 e 110 (interpolações nossas), e KAROLINA TETŁAK, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 155 e 156.

desportivas efetuadas. Ora, consubstanciando o artigo 17.º da CMOCDE uma exceção aos artigos 7.º e 15.º da CMOCDE, o rendimento que seja obtido das performances desportivas poderá ser tributado em qualquer Estado em que o desportista efetue pessoalmente estas performances, na parte em que este tenha sido recebido em função dessas atividades no seu território<sup>318</sup>. É importante também destacar que elementos adicionais de compensação na forma de bónus ou prémios de performance pela obtenção de determinados resultados desportivos devem ser tratados como sendo parte do salário-base para a atribuição do rendimento, a não ser que estes pagamentos pelos prémios ou bónus estejam relacionados com uma performance desportiva particular, por exemplo, por pontos marcados numa partida/jogo em concreto ou por um golo marcado num jogo de futebol em particular, no caso dos futebolistas. Mas, não será fácil determinar o quanto de compensação dos desportistas deve ser atribuído a cada Estado da fonte<sup>319</sup>. De qualquer das formas, em primeiro lugar, identifica-se se existe um elemento de rendimento que tenha uma conexão estreita com atividades de performance efetuadas num certo Estado<sup>320</sup>. Quer dizer, isola-se aqueles itens de rendimento que têm uma conexão estreita com uma performance específica e que podem ser objetiva e facilmente atribuídos a essa performance, sendo, portanto, para estes itens de rendimento, a alocação ao Estado da fonte feita sem grandes dificuldades e sem ser necessária qualquer repartição. E, só depois, em segundo lugar, caso exista um item de rendimento que, em substância, tenha essa conexão estreita com a performance, mas

---

<sup>318</sup> Por exemplo, Comentário 8 ao artigo 17.º da CMOCDE: "Paragraph 1 applies to income derived directly and indirectly from a performance by an individual entertainer or sportsperson. In some cases the income will not be paid to the individual, or his impresario or agent, directly with respect to a specific performance. For instance, a member of an orchestra may be paid a salary rather than receive payment for each separate performance: a Contracting State where a performance takes place is entitled, under paragraph 1, to tax the proportion of the musician's salary which corresponds to such a performance. Similarly, where an entertainer or sportsperson is employed by *e.g.* a one person company, the State where the performance takes place may tax an appropriate proportion of any remuneration paid to the individual. In addition, where a State's domestic laws "look through" such entities and treat the income as accruing directly to the individual, paragraph 1 enables that State to tax income derived from performance in its territory and accruing in the entity for the individual's benefit, even if the income is not actually paid as remuneration to the individual". Deve frisar-se, no entanto, que se o desportista não puder participar no evento desportivo devido a lesão ou desclassificação (por exemplo, por *doping*), mas, ainda assim, receber uma quantia base (fixa), o artigo 17.º da CMOCDE não tem aplicação porque a performance desportiva não ocorreu.

<sup>319</sup> Além disso, é possível que o rendimento atribuído a um Estado seja coberto pelos artigos 7.º ou 15.º da CMOCDE, devido à falta de atividades exercidas "como um desportista", enquanto outras partes atribuídas a outros Estados serão tributadas com base, precisamente, no artigo 17.º da CMOCDE. Isto é devido ao facto de que este artigo inclui os rendimentos obtidos de atividades pessoalmente exercidas "como um desportista", enquanto os rendimentos obtidos pelo desportista ao atuar/agir em qualquer outra capacidade são tributáveis, em princípio, nos termos dos artigos 7.º ou 15.º da CMOCDE. Neste caso, todas as circunstâncias devem ser consideradas individualmente e, se necessário, as atividades devem ser divididas entre aquelas efetuadas na condição de desportista ou até de *entertainer* e aquelas executadas noutra capacidade, já que os rendimentos que resultem destas últimas atividades estarão sujeitos a tributação com base noutras regras distributivas da CMOCDE que não o seu artigo 17.º. A esta distribuição do rendimento entre diferentes regras distributivas da CDT, poderá chamar-se "distribuição «vertical» entre diferentes disposições da CDT" e à distribuição do rendimento entre diferentes Estados, por sua vez, poderá chamar-se "distribuição «horizontal» (transfronteiriça) entre diferentes Estados". Sendo que ambos os tipos de distribuição/rateio também podem ser aplicados em relação ao mesmo pagamento e exclusivamente a este. Neste caso, a repartição "vertical" tem prioridade lógica, no sentido de que um pagamento de montante fixo deve primeiro ser dividido entre as diferentes regras distributivas da CDT, e, só depois, sob cada regra distributiva, terá lugar uma análise separada no sentido de se repartir o rendimento entre os diferentes Estados.

<sup>320</sup> Por exemplo, primeira parte do Comentário 9.2 ao artigo 17.º da CMOCDE: "Entertainers and sportspersons often perform their activities in different States making it necessary to determine which part of their income is derived from activities exercised in each State. Whilst such determination must be based on the facts and circumstances of each case, the following general principles will be relevant for that purpose: - An element of income that is closely connected with specific activities exercised by the entertainer or sportsperson in a State (*e.g.* a prize paid to the winner of a sports competition taking place in that State; a daily allowance paid with respect to participation in a tournament or training stage taking place in that State; a payment made to a musician for a concert given in a State) will be considered to be derived from the activities exercised in that State" (itálico no original).

esta relação se verifique quanto a diversas performances em diferentes Estados, aí sim é que será necessário determinar a medida exata da parte desses rendimentos que deve ser alocada, nos termos do artigo 17.º da CMOCDE, a cada Estado<sup>321</sup>.

Essencialmente, para todos os efeitos, hoje em dia, a OCDE, desde 2014, para calcular que parte dos rendimentos está ligada a uma específica performance desportiva num determinado Estado ou que lhe possa ser atribuída, faz referência aos dias de trabalho (“working days”), durante os quais o desportista está presente em cada Estado onde têm lugar as suas performances desportivas, e ao número de performances desportivas<sup>322</sup> que têm lugar em cada Estado, conforme referem os Comentários 9.2 e 9.3 ao artigo 17.º da CMOCDE<sup>323</sup>. Ora, no primeiro destes dois Comentários, no que para aqui releva, lê-se: “Entertainers and sportspersons often perform their activities in different States making it necessary to determine which part of their income is derived from activities exercised in each State. Whilst such determination must be based on the facts and circumstances of each case, the following general principles will be relevant for that purpose: [...] - As indicated in paragraph 1 of the Commentary on Article 15, employment is exercised where the employee is physically present when performing the activities for which the employment remuneration is paid. 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”<sup>324</sup>. Ou seja, a referência que aqui está a ser feita é às situações de emprego e é aplicável o método dos dias de trabalho (“working days”), a que a doutrina chama, também, “duty days”<sup>325</sup>.

---

<sup>321</sup> Cfr. AXEL CORDEWENER, “Tax Treaty Issues Related to Qualification...”, *op. cit.*, p. 131, 132, 136 e 137; DICK MOLENAAR, MARIO TENORE e RICHARD VANN, “Red Card Article 17?”, *op. cit.*, p. 132, e KAROLINA TETLAK, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 124, 143 e 147, e “The 2014 update to art. 17...”, *op. cit.*, p. 12.

<sup>322</sup> Ainda que aqui por analogia, já que a OCDE apenas se refere ao exemplo de um cantor e à possibilidade de se alocar o seu rendimento, tendo em conta o número de concertos em cada Estado.

<sup>323</sup> O Comentário 9 ao artigo 17.º da CMOCDE remete para os Comentários 9.2 e 9.3. Deve dizer-se que a necessidade de identificar a proporção relevante do rendimento que é atribuível a uma performance no Estado da fonte e, portanto, abrangida pelo direito a tributar deste Estado, com base no artigo 17.º da CMOCDE, já tinha sido reconhecida pelos Comentários a este artigo da CMOCDE de 1992, mas estes não explicavam, exatamente, como a respetiva proporção do rendimento deveria ser calculada.

<sup>324</sup> Itálicos no original, negritos nossos.

<sup>325</sup> Este método dos “duty days” parte da totalidade de dias que um desportista tem de estar à disposição do seu empregador ou cliente de acordo com o contrato. A parte da remuneração de montante fixo que é atribuível a um Estado onde o desportista realizou a sua performance é determinada pela multiplicação do rendimento relevante por uma fração, que consiste no número de dias de serviço gasto nesse Estado da fonte (numerador) a dividir pelo total de dias de “dever” (denominador). Neste sentido, e para se poder constatar exemplos de decisões judiciais em diferentes Estados

No segundo dos dois Comentários, ou seja, no Comentário 9.3 ao artigo 17.º da CMOCDE, por sua vez, podemos ler, neste caso, na sua parte inicial: “The following examples illustrate these principles: - Example 1: A self-employed singer is paid a fixed amount for a number of concerts to be performed in different states plus 5 per cent of the ticket sales for each concert. In that case, it would be appropriate to allocate the fixed amount on the basis of the **number of concerts** performed in each State but to allocate the payments based on ticket sales on the basis of where the concerts that generated each such payment took place”<sup>326</sup>. Neste caso, a referência é feita aos *entertainers* por conta própria, e, por analogia, aos desportistas por conta própria, mas não é sugerida a aplicação do método dos “duty days”, sendo recomendada pela OCDE uma abordagem diferente, neste caso a do método do número de concertos, ou seja, podemos dizer, do número de performances, que será aquilo a que a doutrina chama, igualmente, método do “games played”<sup>327</sup>.

Na parte final do Comentário 9.3 ao artigo 17.º da CMOCDE é, ainda, referido um outro exemplo: “Example 2: A cyclist is employed by a team. Under this employment contract, he is required to travel with the team, appear in some public press conferences organised by the team and participate in training activities and races that take place in different countries. He is paid a fixed annual salary plus bonuses based on his results in particular races. In that case, it would be reasonable to allocate the salary on the basis of the **number of working days** during which he is present in each State where is employment-related activities (*e.g.* travel, training, races, public appearances) are performed and to allocate the bonuses to where the relevant races took place”<sup>328</sup>. Uma vez mais, aqui, a referência é feita às situações de emprego e ao método dos dias de trabalho (“working days”), a que a doutrina chama, como dissemos, “duty days”<sup>329/330</sup>.

---

em que foi aplicado este método, como nos EUA, no caso do jogador canadiano de hóquei no gelo Peter Stankowski que jogou na NHL, AXEL CORDEWENER, “Tax Treaty Issues Related to Qualification...”, *op. cit.*, p. 136 e 137.

<sup>326</sup> Negritos nossos.

<sup>327</sup> Também devemos reparar que, para alocar a participação do cantor nas vendas de ingressos, deve ter lugar uma avaliação individual de cada concerto. Por isso, esta solução baseia-se no entendimento de que existe uma conexão estreita suficiente entre uma performance específica e uma remuneração claramente quantificável, de modo que uma alocação direta ao abrigo do artigo 17.º da CMOCDE é possível e uma repartição entre várias performances e Estados não é necessária. É possível, portanto, ver, neste exemplo da OCDE, os dois momentos de que demos conta há pouco. Diga-se que o método de “games played” atribui a parte relevante do rendimento, atendendo ao número de performances em cada Estado que tem direito a tributar com base no artigo 17.º da CMOCDE. Essa parte é calculada, multiplicando o rendimento por uma fração, que consiste no número de performances no Estado da fonte em causa (numerador) a dividir pelo número total de performances (denominador). Neste sentido, e para se poder constatar exemplos de decisões judiciais em diferentes Estados em que foi aplicado este método, como no Canadá no caso do *quarterback* americano Kent Austin que jogou “futebol americano” por duas equipas canadianas, AXEL CORDEWENER, “Tax Treaty Issues Related to Qualification...”, *op. cit.*, p. 135 a 138.

<sup>328</sup> Itálico no original, negritos nossos.

<sup>329</sup> Aqui volta a ser possível ver os dois momentos de que demos conta: os bônus que não são pagos por performances da equipa durante a época, mas pelas performances individuais do ciclista em corridas específicas, com cada bônus a ter uma conexão estreita com uma corrida particular, sendo, por isso, diretamente alocado a um só Estado. E, por outro lado, o salário a ser dividido entre os diferentes Estados, com base no número de dias de trabalho (“working days”).

<sup>330</sup> Cfr. AXEL CORDEWENER, “Tax Treaty Issues Related to Qualification...”, *op. cit.*, p. 138 e 139.

Estas orientações da OCDE procuram trazer alguma certeza jurídica, ainda que não aprofundado em demasia a questão, atendendo a que a alocação e, sobretudo, a repartição do rendimento entre os diferentes Estados da fonte (e mesmo entre estes e o Estado da residência) tem sido e é um dos problemas mais complexos da aplicação do artigo 17.º da CMOCDE. É que, mesmo identificando-se a existência de uma conexão estreita entre o rendimento obtido e uma certa performance, poderá ser difícil identificar qual o exato montante de rendimento que deve ser atribuído a essa performance num determinado Estado, tratando-se, por exemplo, de um único pagamento para várias performances. Deve, no entanto, ter-se presente que não é propósito do exercício de repartição expandir o âmbito do artigo 17.º da CMOCDE e permitir que se tribute uma parte do rendimento que de outra forma não preencheria as condições de qualificação e alocação. De qualquer das formas, como dissemos, a OCDE procura esclarecer um pouco toda esta problemática da repartição, parecendo sugerir, por exemplo, que se aplique o método dos “duty days” à categoria dos desportistas dependentes e o método dos “games played” aos desportistas por conta própria. No entanto, isto é, para todos os efeitos, apenas uma recomendação e não uma obrigação, podendo os Estados escolher o método que quiserem. Aliás, não se deverá excluir, logo à partida, um dos métodos para uma destas categorias particulares de desportistas, já que, em alguns casos específicos, poderá ser mais razoável utilizar o outro método. Será, por isso, necessário, em última instância, uma avaliação de cada caso individual, considerando-se o que está estipulado contratualmente quanto às atividades dos desportistas e à sua remuneração<sup>331/332</sup>.

---

<sup>331</sup> A título de curiosidade, podemos dizer que a solução de se aplicar o método dos “duty days” à categoria dos desportistas dependentes e o método dos “games played” aos desportistas por conta própria, tem sido a tendência dos tribunais americanos quanto ao direito dos Estados individuais dos EUA cobrarem impostos estaduais aos não residentes, podendo dar-se duas decisões judiciais a este respeito como exemplos: uma de um tribunal na Califórnia quanto ao jogador de “futebol americano” Marc Wilson e outra do Supremo Tribunal do Ohio, quanto aos jogadores de hóquei no gelo Hunter Hillenmeyer e Jeffrey Saturday, sendo que, neste último caso, este tribunal declarou inconstitucional a aplicação do método dos “games played” aos não residentes, sob a legislação do Estado do Ohio, parecendo o Supremo Tribunal dos EUA aceitar esta visão. Mas há também o exemplo do caso, que já referimos, do *quarterback* Kent Austin, em que um tribunal fiscal do Canadá, não obstante tratar-se de um jogador numa relação de emprego, entendeu, para a repartição do rendimento, ser o método dos “games played” mais adequado e realista às circunstâncias específicas da situação do que o método dos “duty days”.

<sup>332</sup> Cfr. AXEL CORDEWENER, “Tax Treaty Issues Related to Qualification...”, *op. cit.*, p. 139 e 140.

### III – DIMENSÃO SUBJECTIVA

#### 7. Significância do conceito de desportista

O n.º 1 do artigo 17.º da CMOCDE permite que os rendimentos que um desportista receba, direta ou indiretamente, da sua performance desportiva, possam ser tributados no Estado da fonte: “Notwithstanding the provisions of Article 15, income derived by a resident of a Contracting State as an entertainer, such as a theatre, motion picture, radio or television artiste, 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”. Quer isto dizer, que esta disposição se aplica, quer à situação em que o rendimento é pago diretamente ao desportista (ou ao seu empresário ou agente), quer, igualmente, às situações em que o desportista, membro de uma equipa desportiva, por exemplo, em vez de um pagamento por cada performance desportiva separada, receba um salário. Ora, neste último caso, esta disposição permite ao Estado da fonte tributar a parte ou porção do rendimento do desportista (do seu salário) que este receba das suas atividades pessoais exercidas nesse Estado, como já tivemos oportunidade de ver<sup>333</sup>. O mesmo acontece na circunstância de o desportista constituir uma sociedade e receber o rendimento através desta: o Estado da fonte pode tributar a parte ou porção apropriada de qualquer remuneração paga por esta ao desportista<sup>334</sup>.

De tudo isto que acabámos de ver se depreende que o âmbito de aplicação pessoal do artigo 17.º da CMOCDE é determinado, em grande parte, pelo conceito de “desportista”. No entanto, devemos notar que este termo não foi definido na CMOCDE, nem sequer nos seus Comentários<sup>335</sup>. Em contraste, nomeadamente, com o termo “entertainer”, especificado por exemplos no texto do artigo 17.º da CMOCDE, não encontramos nenhuma exemplificação de “desportista” no próprio texto em si desta regra<sup>336</sup>. ZOUBEK usa, por isso, uma expressão curiosa

---

<sup>333</sup> Refere MALIN: “The wording of Art. 17 para. 1 in no way precludes the application of Art. 17 to indirect engagements where the remuneration for the personal performance is paid to a third person (e. g. the employer of the artiste or sportsman). It is sufficient that the income is derived from artistic or sportive activities performed in the state, even if the activity of the artiste or sportsman himself is remunerated by the salary payment of another person (the formal employer, which may be resident in another state). [...] Art. 17 para. 1 allows the state of activity to tax the proportion of the employee’s income that corresponds to the artistic or sportive activity exercised in this state. Neste sentido, ALEXANDER MALIN, “Employed Artistes and Sportsmen according to the OECD Model”, in *Taxation of Artistes and Sportsmen in International Tax Law* (Coordenação: Walter Loukota e Markus Stefaner), Viena, Linde, 2007, p. 231 (interpolação nossa).

<sup>334</sup> Comentário 8 ao artigo 17.º da CMOCDE: “Paragraph 1 applies to income derived directly and indirectly from a performance by an individual entertainer or sportsperson. In some cases, the income will not be paid to the individual, or his impresario or agent, directly with respect to a specific performance. For instance, a member of an orchestra may be paid a salary rather than receive payment for each separate performance: a Contracting State where a performance takes place is entitled, under paragraph 1, to tax the proportion of the musician’s salary which corresponds to such a performance. Similarly, where an entertainer or sportsperson is employed by e.g. a one person company, the State where the performance takes place may tax an appropriate proportion of any remuneration paid to the individual” (itálico no original).

<sup>335</sup> No Comentário 5 ao artigo 17.º da CMOCDE podemos ler: “...no precise definition is given of the term «sportsperson» ...” (negritos nossos).

<sup>336</sup> No n.º 1 do artigo 17.º da CMOCDE pode ler-se: “...income derived by a resident of a Contracting State as an **entertainer, such as a theatre, motion picture, radio or television artiste, or a musician...**”. A título de comparação e de curiosidade, diga-se que também não é possível

a propósito da definição de desportista: “The latter is even an «alone standing» notion (in contrast to the notion of entertainer) in Article 17”. Mas, é bom lembrar que é devido à própria existência desta regra (o artigo 17.º da CMOCDE) que o rendimento dos desportistas é tributado, a nível internacional, de uma forma especial. Logo, é importante, para delimitarmos adequadamente o âmbito de aplicação pessoal deste preceito, sabermos quem pode e deve ser entendido como um “desportista”, já que, por exemplo, no caso de um evento desportivo, o Estado anfitrião (como Estado da fonte) terá direito a tributar o rendimento obtido por um participante neste evento, proveniente das suas performances, pessoalmente exercidas no território deste Estado, se essa pessoa, na aceção do artigo 17.º da CMOCDE, for classificada como um “desportista”. Efetivamente, para efeitos tributários, terá sempre de ser dada atenção à classificação da pessoa sujeita a imposto<sup>337</sup>.

Assim, parece-nos importante a existência de uma definição clara deste conceito na CMOCDE, mas, não existindo, pelo menos devemos procurar encontrar uma perceção clara de quem é que pode ser chamado de “desportista”, para sabermos, com exatidão, quem é que será abrangido pela regra especial do artigo 17.º da CMOCDE e quem ficará excluído da aplicação desta regra e, portanto, abrangido pelas regras normais de alocação dos artigos 7.º e 15.º da CMOCDE. No fundo, o que procuramos saber é quem está na obrigação ou direito de se chamar a si próprio “desportista”. No entanto, a verdade é que, na ausência de uma definição legal do conceito de “desportista”, a interpretação deste termo ou deste conceito provoca muitas dificuldades práticas e incerteza jurídica. Além do mais, devemos ressaltar que, uma vez que o rendimento dos desportistas pode ser tributado no Estado da fonte e no Estado da residência, e que estes Estados só podem exercer o seu direito a tributar com base nas suas legislações fiscais nacionais, serão importantes, não só o significado de “desportista” tido em conta pela OCDE para a finalidade das CDT's, como também as noções/definições nacionais do mesmo conceito<sup>338</sup>.

Ora, atendendo a isto, é preciso ter em conta, como já ressalvámos anteriormente, o n.º 2 do artigo 3.º da CMOCDE, o qual permite que os Estados confiem nas suas definições nacionais e as usem, quando no tratado ou no seu contexto, um específico termo ou conceito não está devidamente definido (ou os exemplos não são claros o suficiente). No caso do conceito de

---

encontrar uma definição do conceito de “entertainer”, mas apenas exemplos de pessoas consideradas como tal no n.º 1 do artigo 17.º da CMOCDE (como acabámos de constatar) e nos seus Comentários, sendo que tal exemplificação não deve ser considerada como exaustiva. Aliás, na parte inicial do Comentário 3 ao artigo 17.º da CMOCDE, podemos ler: “**It is not possible to give a precise definition of «entertainer»**, but paragraph 1 includes examples of persons who would be regarded as such. These examples should not be considered as exhaustive” (negritos nossos).

<sup>337</sup> Cfr. JIŘÍ ZOUBEK, “Notion of Sportsmen in Art. 17...”, *op. cit.*, p. 37, e KAROLINA TETĽAK, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 54 e 55.

<sup>338</sup> Cfr. DICK MOLENAAR, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 65; JIŘÍ ZOUBEK, “Notion of Sportsmen in Art. 17...”, *op. cit.*, p. 37, e KAROLINA TETĽAK, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 54.

“desportista”, ainda assim, parece tratar-se de um termo autónomo da CMOCDE, independente das definições nacionais, mesmo que, no entanto, permaneça um conceito legal indefinido<sup>339</sup>.

Desta forma, por tudo o que se disse, e porque o significado de “desportista” tido em conta na CMOCDE pode, realmente, diferir substancialmente do significado encontrado nas legislações fiscais nacionais, é essencial interpretar este termo ou este conceito no contexto do artigo 17.º da CMOCDE e dos seus Comentários. Este termo, embora mencionado na epígrafe e no texto do artigo 17.º da CMOCDE, não está definido, como dissemos, em nenhum lado desta CM, nem se encontra exemplificado no próprio texto deste artigo, como acontece com o termo “entertainer”, encontrando-se apenas, isso sim, exemplificado nos Comentários a esta regra<sup>340</sup>.

### **7.1. Conceito de desportista com base no artigo 17.º da CMOCDE**

É nos Comentários ao artigo 17.º da CMOCDE que podemos encontrar alguma clarificação sobre o conceito de “desportista”, já que nestes constam exemplos de sujeitos que podem ser considerados “desportistas” para efeitos do âmbito de aplicação pessoal deste preceito, devendo frisar-se que esta exemplificação não é exaustiva.

Em primeiro lugar, os Comentários ao artigo 17.º da CMOCDE esclarecem que o termo “desportista” não está restrito aos participantes nos eventos desportivos tradicionais, como os corredores, saltadores e nadadores, referindo que este conceito abrange também, por exemplo, golfistas, jóqueis, futebolistas, jogadores de críquete e jogadores de ténis, bem como pilotos de corridas<sup>341</sup>.

É de referir, tendo em conta que o âmbito de aplicação pessoal do artigo 17.º da CMOCDE abrange, indiscutivelmente, como vimos, os participantes em eventos desportivos tradicionais, como os corredores, os saltadores e os nadadores e, tendo em conta que a exemplificação que nos é dada nos Comentários ao artigo 17.º da CMOCDE não é exaustiva, como também já dissemos, que uma parte da doutrina considere e conclua que, por exemplo, todos os participantes nos campeonatos internacionais de atletismo se qualificam como desportistas na aceção do artigo 17.º da CMOCDE. Aliás, advoga-se que o mesmo argumento possa ser utilizado em relação aos participantes nos Jogos Olímpicos. Apesar de nem todos os eventos desportivos

---

<sup>339</sup> Cfr. AXEL CORDEWENER, “Tax Treaty Issues Related to Qualification...”, *op. cit.*, p. 121 e 122.

<sup>340</sup> Para um melhor enquadramento histórico, refira-se que em nenhum momento sequer uma única versão da CMOCDE, desde a sua criação, em 1963, teve uma definição do conceito de “desportista”. Aliás, a título complementar, podemos mesmo frisar que nem na CDT, de 1939, entre os EUA e a Suécia, a primeira a conter uma regra especial para a tributação do rendimento dos desportistas podemos encontrar uma tal definição, sendo que o mesmo se pode dizer em relação às CDT’s que a Alemanha celebrou com outros Estados europeus, sobretudo nas décadas de 50 e 60 do século XX, e que são das primeiras também a conterem uma regra especial para a tributação do rendimento dos desportistas. Ver DICK MOLENAAR, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 67 a 76.

<sup>341</sup> Comentário 5 ao artigo 17.º da CMOCDE.

modernos que fazem parte do programa olímpico poderem ser considerados como eventos desportivos tradicionais, o facto de a modalidade desportiva dever estar bem estabelecida e as suas regras codificadas para poder fazer parte dos Jogos Olímpicos, faz com que seja razoável supor que as modalidades reconhecidas pelo COI se qualifiquem como desporto, à luz das observações feitas nos Comentários ao artigo 17.º da CMOCDE, e, deste modo, os seus participantes se qualifiquem como desportistas<sup>342</sup>.

Além do mais, este ponto de vista, segundo o qual todos os desportistas que praticam modalidades olímpicas se inserem no âmbito de aplicação pessoal do artigo 17.º da CMOCDE, encontra ainda mais apoio na discussão a propósito da substituição do termo “atleta” (“athlete”) pelo termo “desportista” (“sportsman”), no texto do artigo 17.º da CMOCDE, em 1992. Essencialmente, esta mudança de terminologia foi motivada por preocupações de que o termo “atleta” pudesse dar a impressão de que o artigo 17.º da CMOCDE se referia apenas aos sujeitos envolvidos nos eventos desportivos tradicionais do atletismo, como os relacionados com as atividades de pista, campo e estrada. Assim, de forma a se evitar uma eventual evasão fiscal, causada por uma possível interpretação restrita do termo “atleta”, a OCDE decidiu substituir este termo pelo termo “desportista” (“sportsman”)<sup>343</sup>.

Contudo, deve notar-se que o que a OCDE sempre pretendeu, foi tributar o rendimento dos “atletas”, no sentido amplo da palavra, no Estado da fonte e que nunca foi intenção, portanto, abranger com o termo “atleta” (“athlete”) apenas aqueles sujeitos envolvidos nos eventos desportivos tradicionais, sobretudo associados ao atletismo, pelo que tal mudança teve, na prática, muita pouca relevância para o âmbito de aplicação pessoal do artigo 17.º da CMOCDE. Assim, no entender da OCDE, este preceito já abrangia os participantes nas competições desportivas tradicionais e não tradicionais nas mais variadíssimas modalidades, mesmo antes da substituição do termo “atleta” pelo termo “desportista”<sup>344</sup>. O propósito da mudança de terminologia deve ser

---

<sup>342</sup> Cfr. KAROLINA TETĽAK, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 55.

<sup>343</sup> Cfr. KAROLINA TETĽAK, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 55. A palavra “atleta” está, de facto, etimologicamente mais próxima dos Jogos Olímpicos e das provas de pista e de campo. ZUBEK refere, aliás, que uma antiga palavra grega para “concurso” era “athlos” e que os sujeitos que concorriam nos Jogos Olímpicos eram chamados de “atletas”. Ver JIŘÍ ZUBEK, “Notion of Sportsmen in Art. 17...”, *op. cit.*, p. 42.

<sup>344</sup> Esta mudança, que foi inserida na CMOCDE de 1992, foi feita, sobretudo, com base no Relatório da OCDE de 1987 (Parágrafo 5) e o próprio Relatório que recomendava a mudança usava a palavra “atletas”. Daí que se o Comité de Assuntos Fiscais da OCDE usava os dois termos praticamente sem alterações, da mesma forma, isto parece indicar que a fronteira entre estes dois termos a existir é mesmo muito fina, e que, como resultado, eles, inerentemente, sobrepõem-se um ao outro. No entanto, não obstante o que acabámos de dizer (sobretudo quando referimos que sempre foi intenção da OCDE tributar o rendimento dos desportistas envolvidos não só nas competições tradicionais, mas também nas não tradicionais, mesmo quando esta ainda usava o termo “athlete” na sua CM e que a mudança para a utilização do termo “sportsman” teve pouca relevância no âmbito de aplicação pessoal do artigo 17.º), a verdade é que não podemos deixar de questionar, por completo, se estas mudanças na terminologia usada pela CMOCDE não poderão levar a que as concretas CDT’s que contêm o termo “athlete” devam ser interpretadas como abrangendo, nos seus artigos semelhantes ao artigo 17.º da CMOCDE, um grupo mais restrito de sujeitos (como apenas aqueles que participam nas competições mais tradicionais, como os saltadores, os corredores e os nadadores). Neste contexto, deste ponto de vista, seria questionável o caso dos jogadores de futebol, bem como o dos tenistas e golfistas, por exemplo, já que, não sendo estes sujeitos considerados “atletas tradicionais”, as disposições especiais, semelhantes ao artigo 17.º da CMOCDE, das concretas CDT’s, poder-lhes-iam não ser aplicáveis, pelo que, assim, estes sujeitos seriam abrangidos pelas regras semelhantes aos artigos 7.º e 15.º da CMOCDE que pudessem existir nessas CDT’s.

encarado como uma clarificação da interpretação ampla do termo, para se evitar uma interpretação errada da delimitação do âmbito pessoal do artigo 17.º da CMOCDE<sup>345</sup>.

Hoje em dia, para todos os efeitos, com a mudança do termo “athlete” para o termo “sportsman” (e, entretanto, para o termo “sportsperson”) e, atendendo aos exemplos não exaustivos que nos são dados nos Comentários ao artigo 17.º da CMOCDE, pode afirmar-se que o artigo 17.º da CMOCDE abrange os desportistas que participam nas competições desportivas tradicionais e não tradicionais, nas mais variadíssimas modalidades. E refira-se, aliás, que, com a recente alteração, em 2014, do termo “sportsman” por “sportsperson” (seguindo o exemplo da CMONU de 2001), pretendia-se promover a utilização de um termo de género neutro, tendo apenas esta mudança um propósito de esclarecimento, pelo que não alterou o âmbito pessoal deste preceito, na medida em que já era amplamente aceite que o termo “sportsman”, ainda que sugerindo o sexo masculino, também abrangia uma desportista do sexo feminino<sup>346</sup>.

Com efeito, a OCDE é, acima de tudo, favorável a uma interpretação ampla do termo “desportista”<sup>347</sup>. Daí que, por exemplo, para se qualificar como um desportista, na aceção do artigo 17.º da CMOCDE, seja indiferente se o desporto praticado por uma pessoa é individual ou coletivo ou se tem um carácter natural (não requeira nenhum equipamento ou dispositivo, como, por exemplo, corrida ou natação) ou se envolve o uso de uma bola (como, por exemplo, futebol, basquetebol ou andebol) ou se envolve o uso de equipamento mais avançado (como, por exemplo, remo, esqui ou salto com vara) ou se envolve o uso de animais (por exemplo, polo ou corrida de cavalos) ou se envolve até mesmo o uso de máquinas (como um carro ou um barco). Além do mais, o artigo 17.º da CMOCDE abrange também as pessoas com deficiência que obtêm rendimentos com as suas atividades desportivas, como, por exemplo, os participantes nos Jogos Paraolímpicos. Mas, além do mais, tendo em conta, como se disse, que a OCDE é favorável a uma interpretação ampla do termo “desportista”, deve subentender-se que o âmbito de aplicação pessoal do artigo 17.º da CMOCDE é flexível e dinâmico e que, por isso, com o desenvolvimento de um determinado desporto (ou jogo), os sujeitos que realizem esse tipo de atividades e que ganhem rendimentos a partir delas serão tratados como desportistas<sup>348</sup>.

---

<sup>345</sup> Cfr. JIŘÍ ZOUBEK, “Notion of Sportsmen in Art. 17...”, *op. cit.*, p. 39 e 40, e KAROLINA TETĚAK, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 55 e 92.

<sup>346</sup> Cfr. AXEL CORDEWENER, “Tax Treaty Issues Related to Qualification...”, *op. cit.*, p. 122, e KAROLINA TETĚAK, “The 2014 update to art. 17...”, *op. cit.*, p. 9 e *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 92. De facto, a substituição do termo “athlete”, também ele de género neutro, pelo termo “sportsman” tinha sido muito criticada na doutrina. Entendeu, por isso, a OCDE, em 2014, regressar à utilização de um termo de género neutro, neste caso, “sportsperson”. Este parece, em nossa opinião, responder adequadamente às críticas. Por um lado, é um termo de género neutro e, por outro lado, não está conotado com os eventos desportivos tradicionais do atletismo.

<sup>347</sup> Cfr. JIŘÍ ZOUBEK, “Notion of Sportsmen in Art. 17...”, *op. cit.*, p. 42; KAROLINA TETĚAK, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 56 e 57, e PASQUALE PISTONE e ERICH SCHAFFER, “Entertainers According to Art 17...”, *op. cit.*, p. 54.

<sup>348</sup> Cfr. KAROLINA TETĚAK, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 56 e 57.

Um outro aspeto a ter em conta, atento o facto de que a OCDE optou por listar apenas alguns exemplos de desportistas e de desportos de vários tipos (a enumeração exemplificativa do termo “desportista”, fornecida pelos Comentários ao artigo 17.º da CMOCDE, não pode ser vista como exaustiva), é que a analogia é o método de interpretação do conceito de “desportista” mais desejável<sup>349</sup>. Por exemplo, apesar de não existir uma referência ao andebol ou ao futsal nos Comentários ao artigo 17.º da CMOCDE, inevitavelmente os desportistas que praticam estas modalidades estarão abrangidos, igualmente, por este preceito, uma vez que não há qualquer diferença entre a natureza destas e a de outros desportos indicados como exemplos nos Comentários ao artigo 17.º da CMOCDE.

Além dos exemplos já referidos, a OCDE também torna claro, para dissipar quaisquer dúvidas, que o artigo 17.º se aplica, também, às pessoas que recebem rendimentos de atividades que geralmente são consideradas como tendo um caráter de entretenimento, como as decorrentes de bilhar e *snooker*, xadrez e *bridge*<sup>350</sup>. Apesar de a OCDE referir-se, exclusivamente, ao seu caráter de entretenimento, estes jogos têm também um caráter desportivo ou quase desportivo que a OCDE aceita como tal. Este tipo de atividades, coletivamente referidas como os “jogos”, têm em comum com o desporto dito mais tradicional ou normal, um certo grau de institucionalização, visível na existência de princípios de competição, de formas organizadas de competir e de concursos formais e de classificações e pontuações universalmente aceites, pelo que, assim, em função disto, e, também, como decorrência da existência de um grau objetivamente verificável de envolvimento na execução da atividade, os participantes nestes “jogos” são tratados, na sua comunidade, como desportistas. No entanto, é bom lembrar que mesmo que se falhe no reconhecimento dos praticantes destes jogos como “desportistas”, a sua inclusão no âmbito de aplicação pessoal do artigo 17.º da CMOCDE pode não ser posta em causa, uma vez que eles se poderão qualificar, pelo menos, como “entertainers”<sup>351</sup>.

Na linha de raciocínio acima exposta e, mais uma vez tendo em conta que a lista de exemplos de “desportistas” (e de “entertainers”) presente nos Comentários ao artigo 17.º da CMOCDE não é exaustiva e que a utilização da analogia como método de interpretação do conceito de “desportista” é o mais desejável, podemos, por exemplo, considerar os jogadores de póquer (pelo menos no caso da sua participação pública em torneios) como abrangidos pelo artigo 17.º

---

<sup>349</sup> Cfr. JIŘÍ ZOUBEK, “Notion of Sportsmen in Art. 17...”, *op. cit.*, p. 42, e KAROLINA TETLAK, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 57.

<sup>350</sup> Comentário 6 ao artigo 17.º da CMOCDE.

<sup>351</sup> Cfr. KAROLINA TETLAK, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 57 e 58.

da CMOCDE<sup>352</sup>. Apesar de tudo o que foi dito e demonstrado, a verdade é que existe alguma controvérsia em torno do âmbito de aplicação pessoal do artigo 17.º da CMOCDE, sobretudo e, particularmente, em relação aos sujeitos que exercem atividades na fronteira do entretenimento e do desporto, já que, por vezes, e, não obstante estas indicações por parte da OCDE para a uniformização da aplicação do artigo 17.º quando introduzido nas concretas CDT's, em alguns Estados existem, quanto a esta qualificação de determinadas pessoas como desportistas (ou até mesmo como *entertainers*), diferentes abordagens e perspetivas, o que é, de facto, evidenciado pelas práticas divergentes das autoridades fiscais e dos tribunais dos mais diversos Estados<sup>353</sup>.

Controversa é, a este respeito, por exemplo, a posição dos jogadores de cartas e de dardos que, de acordo com uma parte da doutrina<sup>354</sup>, entre a qual SANDLER, devem estar excluídos do escopo deste artigo (ou pelo menos equaciona essa possibilidade), já que a sua inclusão no âmbito de aplicação pessoal do artigo 17.º da CMOCDE seria esticar demais quer o conceito de “desportista”, quer, igualmente, o conceito de “entertainer”<sup>355</sup>.

No entanto, não podemos deixar de pelo menos questionar tal posição, tendo em conta, nomeadamente, a grande semelhança que existe entre estas atividades e jogos como o xadrez e o bilhar, o que vem pôr em causa a fina linha que separa as atividades abrangidas pelo artigo 17.º da CMOCDE daquelas que não o são. De facto, a frase que a OCDE utiliza nos Comentários a este artigo é bastante ampla<sup>356</sup>, o que pode fazer com que atividades em que o exercício físico seja insignificante e que envolvam, maioritariamente e predominantemente, habilidades intelectuais sejam abrangidas pelo artigo 17.º da CMOCDE, aliás como acontece com o próprio xadrez, desde que para isso exista uma componente de entretenimento e, em certa medida, uma determinada dose de competição, aliada também a que estes jogos sejam jogados em público<sup>357</sup> e exijam uma certa disciplina e treino como atividades físicas<sup>358</sup>. É este o entendimento e a posição de TETŁAK e de

---

<sup>352</sup> Sobre a necessidade de ser pública a atividade/performance desportiva existem, hoje em dia, como vimos, muitas dúvidas.

<sup>353</sup> Cfr. KAROLINA TETŁAK, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 57 e 58. Neste âmbito, podemos referir as autoridades fiscais italianas que, em 1981, e, portanto, antes da substituição da palavra “atleta” (“athlete”) pela palavra “desportista” (“sportsman”) na CMOCDE, declararam os jogadores de xadrez, que participariam no Campeonato do Mundo de 1981/1982 desta modalidade, como sendo “entertainers”, quando, por sua vez, um tribunal alemão, em 1995, declarou que o rendimento destes jogadores de xadrez não é tributável de acordo com os princípios expressos no artigo 17.º da CMOCDE, já que, no entendimento deste tribunal, eles não são nem “entertainers”, nem “desportistas”, posição esta deste último tribunal que contradiz os Comentários ao artigo 17.º da CMOCDE. Ver DANIEL SANDLER, “Problems taxing Non-resident...”, *op. cit.*, p. 205.

<sup>354</sup> E na linha da decisão de um tribunal alemão quanto à não classificação dos jogadores de xadrez nem como “entertainers”, nem como “desportistas”, vista na nota de rodapé anterior.

<sup>355</sup> O autor não se refere apenas a estes sujeitos, mas também aos jogadores de xadrez e de *snooker*, deixando em aberto outros praticantes de jogos deste género. Ver DANIEL SANDLER, “Problems taxing Non-resident...”, *op. cit.*, p. 205.

<sup>356</sup> “The article also applies to income from **other activities which are usually regarded as of an entertainment character...**” (Comentário 6 ao artigo 17.º da CMOCDE) (negritos nossos).

<sup>357</sup> Voltamos a repetir que, com as recentes alterações à CMOCDE, este requisito poderá já não ter importância ou, pelo menos, a mesma preponderância, como já tivemos oportunidade de ver.

<sup>358</sup> Ora, tendo em conta esta última explicação, a qual sufragamos, à partida, não serão considerados “desportistas”, para o artigo 17.º da CMOCDE, por exemplo, os participantes incidentais em *quizzes* porque, como regra, estes não requerem treino, mas somente determinados conhecimentos, habilidades e capacidade intelectual. No entanto, não podemos deixar de ressaltar que, em último caso, as pessoas que participam regularmente

ZOUBEK, autores com os quais, a este propósito, concordamos. Efetivamente, sempre que seja difícil qualificar uma determinada pessoa como “desportista” (ou qualificar as suas atividades como sendo atividades desportivas), no que respeita à aplicação, então, do artigo 17.º da CMOCDE a essas pessoas (e a essas atividades) determinante será saber se essas mesmas atividades têm um caráter de entretenimento, isto independentemente de terem um caráter desportivo ou de este ser, porventura, acessório ou residual, já que parece ser esta a conclusão que resulta de um dos Comentários ao artigo 17.º da CMOCDE em que se refere que este artigo se aplica, também, aos rendimentos recebidos de atividades que envolvam uma natureza política, social, religiosa ou de caridade, se um caráter de entretenimento estiver presente<sup>359/360</sup>.

Outra questão pertinente e que merece aqui atenção é o facto de o artigo 17.º da CMOCDE se aplicar a qualquer desportista ou se, porventura, se aplica apenas a, por exemplo, desportistas profissionais. Assim, o que está aqui em debate é sabermos se este artigo exige algum grau de profissionalismo para ser aplicado. Atualmente, o artigo 17.º da CMOCDE não o exige. Aliás, diga-se que nunca exigiu já que logo na primeira versão da CMOCDE, de 1963, o texto deste preceito falava apenas em “atletas” (“athletes”) e não em atletas profissionais<sup>361</sup>. Tendência esta que se verificou sempre nas versões posteriores da CMOCDE até à data, o que significa que a distinção entre desportistas amadores e desportistas profissionais é absolutamente irrelevante para a aplicação desta regra. Os Comentários ao artigo 17.º da CMOCDE são até bastante perentórios a este propósito, destacando que a referência a “desportistas” e “entertainers” inclui qualquer pessoa que atue como tal, mesmo apenas num único evento. Desta forma, este artigo pode aplicar-se a um desportista amador que ganhe um prémio desportivo monetário (ou a uma pessoa que não é ator, mas que ganha uma comissão por uma única aparição na vida num anúncio comercial ou num filme)<sup>362</sup>. Assim, parece-nos que uma pessoa que pratique desporto como um *hobby* e que, irregular ou ocasionalmente, obtenha rendimentos de atividades

---

em tais competições e que se preparam de um modo bastante rigoroso para tal possam ser abrangidas pelo âmbito de aplicação pessoal do artigo 17.º da CMOCDE, ainda que não como “desportistas”, pelo menos como “entertainers”.

<sup>359</sup> Comentário 3 ao artigo 17.º da CMOCDE. Esta posição é ainda reforçada pelo uso do termo “performer” no Relatório da OCDE de 1987, já que este parece abranger todas as pessoas que realizam atividades públicas de entretenimento, artísticas ou desportivas, ou seja, independentemente da caracterização de um indivíduo como “desportista” ou “entertainer”, como no caso de um jogador de *bridge*, cuja caracterização como “entertainer” ou “desportista”, pode levantar dúvidas, apesar de não existirem quaisquer dúvidas de que este sujeito é um “performer” e que, portanto, está abrangido pelo artigo 17.º da CMOCDE. Um exemplo em sentido contrário será dado por um futebolista famoso a participar num documentário de futebol, em que o principal propósito é educar e não entreter, situação que não será abrangida pelo artigo 17.º da CMOCDE.

<sup>360</sup> Cfr. JIŘÍ ZOUBEK, “Notion of Sportsmen in Art. 17...”, *op. cit.*, p. 43 e 47, e KAROLINA TETLÁK, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 58 e 59.

<sup>361</sup> A OCDE, contrariamente ao que sucedia na alínea d) do artigo XI da CDT entre os EUA e a Suécia, de 1939, CDT que, como já referimos, foi a primeira a introduzir uma cláusula especial para os desportistas (e para os artistas), que frisava que esta disposição se aplicava aos atletas profissionais, optou, logo na primeira versão da sua CM, por eliminar a referência ao profissionalismo dos atletas, pelo que este requisito nunca foi tido em conta para caracterizar um sujeito como desportista, dentro do significado do artigo 17.º da CMOCDE.

<sup>362</sup> Parágrafo 1 do Comentário 9.1 ao artigo 17.º da CMOCDE.

desportivas possa ser tributada de acordo com o artigo 17.º da CMOCDE, tal e qual um desportista profissional, uma vez que a CMOCDE, como se viu, não estabelece qualquer condição formal<sup>363/364</sup>.

## **7.2. Sujeitos excluídos do artigo 17.º da CMOCDE**

Apesar de o artigo 17.º da CMOCDE não conter uma definição do conceito de “desportista” e de ser apenas nos Comentários a este artigo que podemos encontrar uma exemplificação não exaustiva de sujeitos que podem como tal ser considerados, é de realçar, no entanto, que a OCDE, de novo nestes Comentários, faz questão de esclarecer e de apontar determinados sujeitos que não devem, de todo, ser considerados “desportistas” para efeitos do âmbito de aplicação pessoal deste preceito.

Assim, deve notar-se que os empresários estão excluídos do âmbito de aplicação pessoal desta regra<sup>365</sup>. O rendimento recebido por estes sujeitos para arranjar e organizarem a performance de um desportista (ou de um *entertainer*) está excluído do escopo do artigo 17.º da CMOCDE, sendo, no entanto, feita a ressalva de que qualquer rendimento que estes sujeitos recebam em nome do desportista será abrangido pelo artigo 17.º da CMOCDE<sup>366</sup>.

Outros grupos de pessoas também eles excluídos do âmbito de aplicação pessoal do artigo 17.º da CMOCDE são os proprietários das equipas às quais pertencem os carros de corrida (por exemplo, os proprietários das equipas às quais pertencem os carros de Fórmula 1) e os proprietários de cavalos<sup>367</sup>. Para qualificar uma pessoa como um “desportista” não é suficiente a simples posse de um veículo ou de um animal utilizados para a competição, já que, neste caso, não se verifica, exatamente, a realização pessoal de atividades na condição de “desportista”<sup>368</sup>. Assim, os prémios em dinheiro ganhos por estes proprietários a partir dos resultados dos carros ou dos cavalos durante uma corrida ou durante corridas que tenham lugar durante um determinado período de tempo estão excluídos do escopo do artigo 17.º da CMOCDE. Os Comentários a este artigo esclarecem, cabalmente, que, nestes casos, os prémios não são pagos em consideração pelas atividades pessoais do jôquei ou do piloto do carro de corrida, mas sim em consideração pelas atividades relacionadas com a propriedade e treino do cavalo ou

---

<sup>363</sup> No entanto, devemos ressaltar que o artigo 17.º da CMOCDE não será aplicável a atividades inteiramente amadoras, como no caso de uma pessoa que pratica desporto recreativo para seu belo prazer e que ganha um prémio simbólico pelo seu progresso no treino, no seu clube de *fitness*.

<sup>364</sup> Cfr. JIŘÍ ZOUBEK, “Notion of Sportsmen in Art. 17...”, *op. cit.*, p. 39, 44 e 45, e KAROLINA TETĚLAK, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 60 e 67.

<sup>365</sup> Como empresários quer-se dizer, por exemplo, os agentes, os *managers* e os promotores de eventos.

<sup>366</sup> Comentário 7 ao artigo 17.º da CMOCDE. O esclarecimento mais cabal sobre a posição dos empresários foi dado pelo Relatório da OCDE de 1987, cujas sugestões foram depois introduzidas na CMOCDE, de 1992.

<sup>367</sup> Foi, aliás, apenas na versão da CMOCDE de 2014, que foi introduzido um Comentário ao artigo 17.º a especificar esta situação.

<sup>368</sup> Cfr. KAROLINA TETĚLAK, “The 2014 update to art. 17...”, *op. cit.*, p. 9, e *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 56.

relacionadas com o *design*, construção, propriedade e manutenção do carro e que, como tal, o artigo 17.º da CMOCDE não se lhes aplica<sup>369</sup>. No entanto, é de novo feita a ressalva de que se o proprietário do carro de corrida ou do cavalo receber um pagamento que diga respeito às atividades pessoais do piloto do carro ou do jóquei, então, tal pagamento estará abrangido pelo artigo 17.º da CMOCDE e será assim tributado em função da aplicação deste preceito<sup>370</sup>.

Outras pessoas que não são consideradas “desportistas” (ou “entertainers”), para efeitos da aplicação do artigo 17.º da CMOCDE, são os comentadores e relatores desportivos que não participem, eles próprios, no evento desportivo. Os Comentários ao artigo 17.º da CMOCDE referem que meramente relatar ou comentar um evento desportivo (ou um evento de entretenimento), no qual o comentador ou relator não participa, não é uma atividade de um “desportista” ou “entertainer” atuando como tal. Por isso, por exemplo, a comissão que um ex-desportista (ou desportista reformado) ou mesmo um desportista lesionado receba por comentar um evento desportivo durante a sua transmissão, no qual não participa, não será abrangida pelo artigo 17.º da CMOCDE<sup>371</sup>.

Os Comentários ao artigo 17.º da CMOCDE fazem também questão de deixar claro que esta disposição não se aplica ao pessoal administrativo, de apoio ou de suporte (como, por exemplo, o pessoal técnico, no qual podemos, nomeadamente, incluir os massagistas, os enfermeiros e os mecânicos). Além do mais, fora, igualmente, do âmbito de aplicação pessoal do artigo 17.º da CMOCDE ficam os conferencistas, sendo que aqui a OCDE refere o exemplo de um ex-político (ou político reformado) que recebe uma comissão por uma conferência na qual vai ser um dos oradores<sup>372</sup>.

---

<sup>369</sup> Para MOLENAAR esta situação é injusta, infelizmente. Para ele, também a maior parte do rendimento que, igualmente, muitas outras equipas desportivas, orquestras e grupos de dança, teatro e música recebem não é pago pelas atividades pessoais dos desportistas ou dos *entertainers*, mas sim pela criação ou por causa de outras despesas diretas e indiretas. Assim, para este autor esta abordagem é inconsistente, já que o rendimento que estas entidades recebem será tributado, incluindo qualquer elemento de lucro, com base no n.º 2 do artigo 17.º da CMOCDE, como teremos oportunidade de ver mais à frente no nosso trabalho. Ver DICK MOLENAAR, “Entertainers and Sportspersons...”, *op. cit.*, p. 46.

<sup>370</sup> Comentário 11.2 ao artigo 17.º da CMOCDE.

<sup>371</sup> Parágrafo 3 do Comentário 9.1 ao artigo 17.º da CMOCDE. Este ponto de vista da OCDE é consequência da decisão de um tribunal fiscal do Canadá, em 2002, no caso “Cheek v. The Queen”. Nesta decisão, estava em causa saber se Thomas Cheek, que fazia o relato jogada a jogada dos jogos de basebol de uma equipa de basebol canadiana, deveria ser considerado um “entertainer” (como defendia a Administração Fiscal do Canadá) ou um jornalista de transmissão desportiva (como defendia Thomas Cheek), sendo que, em função desta conclusão, o seu rendimento seria ou não tributado com base no artigo 17.º da CMOCDE. O referido tribunal entendeu que, não obstante haver um elemento de entretenimento na transmissão que fazia na rádio, defendeu que Thomas Cheek não era um artista de rádio, mas que era, primeiramente, um repórter e um muito hábil e experiente jornalista de rádio. Esta decisão permitiu constatar que os Estados-Membros da OCDE tinham perspectivas diferentes a este respeito e que os Comentários ao artigo 17.º da CMOCDE deviam, pois, ser mais claros. Ver JACQUES SASSEVILLE, “The 2014 Changes to Article 17 of the OECD Model Tax Convention”, in *Taxation of Entertainers and Sportspersons Performing Abroad* (Coordenação: Guglielmo Maisto), Amsterdão, IBFD, 2016, p. 104 a 111.

<sup>372</sup> Segunda parte do Comentário 3 ao artigo 17.º da CMOCDE. Assim, estamos em crer que um ex-desportista (ou desportista reformado), na mesma situação, também ficará de fora do âmbito desta disposição. No entanto, dúvida será a posição de um político ou desportista “no ativo”, na mesma situação, sendo de estranhar a referência da OCDE ser feita, a este respeito, apenas aos ex-políticos (ou políticos reformados). Alguns autores dão a entender que se aplicará a um desportista no ativo (ainda que façam referência a um desportista lesionado). Neste sentido, DICK MOLENAAR, MARIO TENORE e RICHARD VANN, “Red Card Article 17?”, *op. cit.*, p. 136. Esta segunda parte do Comentário 3 ao artigo 17.º da CMOCDE, não parece também ser coerente com a parte que imediatamente lhe antecede, que já tivemos oportunidade de referir, em que se dá conta que este artigo se aplica, também, aos rendimentos recebidos de atividades que envolvam uma natureza política, social, religiosa ou de caridade, se um caráter de entretenimento estiver presente. Daí que alguns Estados não-Membros da OCDE, como o Brasil, a China e a Malásia

Para além destes grupos de sujeitos que vimos (empresários, proprietários de equipas às quais pertencem os carros de corridas e proprietários de cavalos, bem como comentadores e relatores desportivos, pessoal administrativo ou de suporte e conferencistas), aos quais a OCDE, nos Comentários ao artigo 17.º, faz questão de referir como estando excluídos do âmbito de aplicação pessoal desta disposição, há, igualmente, outros grupos de pessoas que, embora não sejam referidos nesses Comentários, a OCDE tem entendido que também não são abrangidos por este artigo e que interessa destacar, sobretudo, devido ao facto de que as atividades desses sujeitos têm características de atividades desportivas, pelo que a sua não inclusão no âmbito de aplicação pessoal do artigo 17.º da CMOCDE tem causado muita controvérsia na doutrina.

A este propósito, podemos apontar os treinadores, os árbitros e os *caddies*. Apesar das suas atividades conterem um elemento de atividade desportiva realizada pessoalmente, pelo qual eles possam até usar as suas habilidades desportivas, a sua aptidão e a sua experiência, a verdade é que estes sujeitos não atuam como “desportistas” e, por isso, não são abrangidos pelo artigo 17.º da CMOCDE. TETLAK argumenta que os treinadores não tomam parte pessoalmente no desempenho desportivo e que a sua atividade durante uma partida ou competição é limitada, nos termos do artigo 17.º da CMOCDE<sup>373</sup>. Na maioria dos casos, os treinadores até serão ex-desportistas, mas, neste contexto, o seu trabalho consiste, precisamente, em serem treinadores e eles não executam, de todo, as suas atividades como “desportistas”. Desta forma, podemos dizer que um ex-desportista apenas se enquadra então, no âmbito de aplicação pessoal do artigo 17.º da CMOCDE, quando realiza, realmente, uma atividade como desportista (e não como treinador, como vimos) e obtém, com isso, rendimentos. O escopo deste artigo 17.º inclui os rendimentos resultantes de atividades pessoais realizadas como um desportista, mas exclui os rendimentos relacionados com atividades num papel diferente, como, então, o de treinador, pelo que, assim, fará sentido que o artigo 17.º da CMOCDE não se aplique, por exemplo, aos prémios recebidos em dinheiro pelos treinadores, quando esses prémios estejam estritamente ligados a um determinado objetivo alcançado pelos desportistas que estes treinam<sup>374</sup>.

---

tenham expressado a sua perspetiva de que estes sujeitos deverão, igualmente, ser abrangidos pelo artigo 17.º da CMOCDE, se existir um caráter de entretenimento nos seus discursos. Ver AXEL CORDEWENER, “Tax Treaty Issues Related to Qualification...”, *op. cit.*, p. 121.

<sup>373</sup> A mesma autora chega a referir que as atividades destes sujeitos (os treinadores) diferem também das atividades dos desportistas, na medida em que nestas não há nenhum elemento de competição, que é um elemento-chave nas atividades desportivas. BLÁHA é da mesma opinião, referindo, igualmente, que, no caso dos treinadores, é insuficiente, também, a atividade física. Ver JAROMÍR BLÁHA, “Treatment of «Training Activities» for Artists and Sportsmen...”, *op. cit.*, p. 132. Mas, em relação ao ponto de vista em particular sobre o elemento de competição, temos algumas dúvidas.

<sup>374</sup> Cfr. KAROLINA TETLAK, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 61. No mesmo sentido, de que os treinadores não são abrangidos pelo artigo 17.º da CMOCDE, ver DANIEL SANDLER, “Problems taxing Non-resident...”, *op. cit.*, p. 206, e AXEL CORDEWENER, “Tax Treaty Issues Related to Qualification...”, *op. cit.*, p. 141. Embora este último autor não deixe de questionar a posição da OCDE por não apresentar, em sua opinião, argumentos convincentes a este nível.

Encontramos um problema semelhante em relação aos árbitros. Estes sujeitos são uma categoria particularmente controversa de indivíduos já que as suas atividades pessoais estão intimamente associadas com a atividade desportiva, atendendo a que, a maioria das vezes, precisam de tomar parte no próprio jogo, de forma quase ou tão ativa como os próprios desportistas, tendo de estar, para isso, também, fisicamente em forma e, além do mais, existe, ainda, por exemplo, um elemento de execução pública a caracterizar as suas atividades<sup>375</sup>. No entanto, o entendimento tem sido o de que estes indivíduos ficam fora do âmbito de aplicação pessoal do artigo 17.º da CMOCDE, mesmo que o árbitro seja um ex-desportista ou até mesmo um desportista, já que ele não atuará e não fornecerá os seus serviços, nesta situação, como um “desportista”, mas sim, precisamente, como um árbitro<sup>376</sup>. Pode, igualmente, ser defendido que falta aos árbitros o elemento de competição<sup>377</sup>.

Em relação aos *caddies* pode ser feito o mesmo raciocínio. Estes sujeitos, que assistem ou dão apoio ao desempenho de um golfista, embora também exerçam as suas atividades em público<sup>378</sup> e tenham de estar fisicamente aptos, não podem ser considerados “desportistas”<sup>379</sup>. Refira-se, aliás, que estes sujeitos, muitas das vezes, por exemplo, até assinam os seus próprios contratos de patrocínio, nomeadamente, para usarem roupas com o logotipo do fabricante e são muito bem pagos por isso<sup>380</sup>.

Também as pessoas que realizam pessoalmente atividades apenas relacionadas com o desporto, como *coaching*, consultoria e projeção e desenho de equipamentos desportivos estão excluídas do âmbito de aplicação pessoal do artigo 17.º da CMOCDE<sup>381</sup>. Além disso, se um desportista atuar como um modelo, por exemplo, apresentando um produto (principalmente roupas) estará, igualmente, à partida, excluído do âmbito de aplicação deste artigo. Os

---

<sup>375</sup> Embora seja nossa obrigação voltarmos a frisar que com as recentes alterações à CMOCDE, este requisito poderá já não ter importância ou, pelo menos, a mesma preponderância.

<sup>376</sup> Na Polónia, por exemplo, um tribunal polaco afirmou que arbitrar competições desportivas por árbitros estrangeiros não pode ser considerado um “desporto”.

<sup>377</sup> Cfr. JAROMÍR BLÁHA, “Treatment of «Training Activities» for Artistes and Sportsmen...”, *op. cit.*, p. 132, e KAROLINA TETŁAK, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 61.

<sup>378</sup> Ainda que nos possamos tornar demasiado repetitivos, referimos o mesmo de há pouco: com as recentes alterações à CMOCDE, este requisito poderá já não ter importância ou, pelo menos, a mesma preponderância.

<sup>379</sup> Cfr. KAROLINA TETŁAK, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 61 e 62.

<sup>380</sup> SANDLER refere que os *caddies* podem ganhar uma percentagem dos ganhos dos golfistas, normalmente 10%, pelo que o *caddie* do golfista Tiger Woods, Steve Williams, em 2007, poderia muito bem ter entrado, se tal fosse possível, para o top-100 do ranking dos mais bem pagos do “Professional Golfers Association (PGA)”. Isto para dizermos que, como este autor defende que a *ratio* do artigo 17.º da CMOCDE é, em certa medida, atuar como uma medida de anti-evasão fiscal, tendo em conta as dificuldades em se tributar o rendimento resultante das atividades itinerantes, então, em sua opinião, é difícil entender porque se faz esta distinção entre os treinadores, os árbitros e os *caddies* face aos desportistas. Isto, não obstante ele próprio considerar que estes sujeitos dificilmente podem ser abrangidos pelo artigo 17.º da CMOCDE, atendendo ao seu âmbito de aplicação pessoal atual. Ver DANIEL SANDLER, “Artistes and Sportsmen...”, *op. cit.*, p. 224 e 225, e “Problems taxing Non-resident...”, *op. cit.*, p. 206.

<sup>381</sup> Cfr. KAROLINA TETŁAK, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 62.

rendimentos que ele receba em função da participação num desfile de moda ou numa sessão de fotos não serão, portanto, tributáveis no Estado da fonte, com base neste artigo<sup>382</sup>.

Não deixa de ser interessante a seguinte constatação:

Imaginemos um tenista famoso, vamos chamá-lo Stuart, que reside no Estado R. Um dos vinte e cinco torneios de ténis em que Stuart participa, em 2018, tem lugar no Estado F (e ele ganha o torneio). Stuart ganha 600 mil euros por ano de um contrato de patrocínio com a “ABCDE” (nome fictício), que está sediada no Estado T, por usar a marca comercial e o nome comercial da “ABCDE” nas suas t-shirts durante os torneios de ténis, incluindo em jogos e entrevistas. Além disso, Stuart recebe, igualmente, pagamentos de bónus da “ABCDE” por cada torneio em que atinja a final. O Estado F (o Estado onde ocorre a performance desportiva, o Estado da fonte), como vimos, poderá tributar este bónus (o Stuart ganhou um bónus por ter atingido a final, tendo, aliás, vencido a competição) e poderá, ainda, tributar uma parte dos 600 mil euros que o Stuart ganha por ano, isto tudo com base no artigo 17.º da CMOCDE.

Contudo, atentemos, também, no seguinte cenário. Durante um período de seis meses, no qual Stuart recuperava de uma lesão, este tenista recebeu rendimentos de três fontes: 100 mil euros para um discurso público no mesmo Estado S para uma assistência de 5000 mil pessoas que vieram assistir a uma conferência maior; 50 mil euros para participar num programa televisivo de moda, gravado no Estado S, mas transmitido para todo o mundo, no qual ele desfila com roupas da “ABCDE” e 50 mil euros para comentar durante a transmissão de um torneio de ténis no Estado S. Ora, em nenhum destes casos, os rendimentos do Stuart serão tributados no Estado S, o Estado da fonte: os conferencistas, os modelos e os comentadores desportivos estão fora do âmbito de aplicação pessoal do artigo 17.º da CMOCDE<sup>383</sup>. Para todos os efeitos, não deixa de ser um pouco estranha toda esta situação.

### **7.3. Variações nas CDT's e nas regras nacionais**

Existem Estados que ao celebrarem CDT's e ao incorporarem nestas o artigo 17.º da CMOCDE modificam ligeiramente o âmbito de aplicação pessoal deste preceito. E existem outros que têm nas suas legislações nacionais regras diferentes face àquelas que a OCDE defende a este respeito. Damos conta a seguir de alguns exemplos de tais variações.

---

<sup>382</sup> Comentário 3 ao artigo 17.º da CMOCDE. Os modelos, com efeito, são sujeitos que não são abrangidos pelo artigo 17.º da CMOCDE, ainda que esta situação crie muita controvérsia. Ver, por exemplo, AXEL CORDEWENER, “Tax Treaty Issues Related to Qualification...”, *op. cit.*, p. 122.

<sup>383</sup> Exemplo inspirado em DICK MOLENAAR, MARIO TENORE e RICHARD VANN, “Red Card Article 17?”, *op. cit.*, p. 136.

No Tratado de Imposto entre a Austrália e a Nova Zelândia (1995), a disposição semelhante ao artigo 17.º da CMOCDE que existe nesta CDT abrange os treinadores e os outros membros da equipa de apoio. Devemos ressaltar que esta redação desta disposição até é considerada, por alguma doutrina, particularmente adequada no âmbito da realização de grandes eventos desportivos internacionais, pois permite uma igualdade de tratamento entre os desportistas e os membros não desportistas, até mesmo pertencentes à mesma equipa, que estão presentes no Estado anfitrião destes certames (o Estado da fonte) para participarem nestes eventos. Noutras CDT's, o que acontece é que em vez de a referência ser feita ao termo "desportista", ela é feita ao conceito "desportista profissional", estando, então, apenas estes últimos sujeitos abrangidos pelo âmbito de aplicação da disposição semelhante ao artigo 17.º da CMOCDE que exista na concreta CDT. Nestes casos, uma vez que não existem, como vimos e dissemos, quaisquer orientações sobre este conceito na CMOCDE, já que nesta CM o âmbito de aplicação do artigo 17.º aplica-se a qualquer pessoa que atue como "desportista", inclusive, portanto, um desportista amador que ganhe um prémio desportivo monetário num único evento, ele deve ser interpretado à luz das legislações nacionais. As razões apontadas para os Estados optarem por utilizar o conceito de "desportista profissional" são razões de ordem prática, que se prendem com o objetivo de se excluírem as atividades que não geram rendimentos relevantes para efeitos fiscais, nomeadamente, na maior parte dos casos, as atividades amadoras<sup>384</sup>.

Solução semelhante é aquela que outros Estados adotam ao optarem por introduzir, nas suas próprias regras nacionais, disposições especiais para os sujeitos (inclusive, os desportistas) com rendimentos baixos. Desta forma, estes Estados, enquanto Estados da fonte, não aplicam qualquer imposto sobre o rendimento destas pessoas, desde que este esteja abaixo de um determinado limiar, apesar deste limite mínimo variar bastante de Estado para Estado. Estas medidas unilaterais permitem, portanto, ajudar estes sujeitos, cujos rendimentos, obtidos no Estado onde efetuam as suas atividades, não chegam, muitas das vezes, para cobrir os custos.

---

<sup>384</sup> Cfr. KAROLINA TETŁAK, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 92 e 93.

Deste modo, também nestes Estados, os amadores, normalmente, não são tributados sobre o seu rendimento<sup>385/386</sup>.

Solução diferente é aquela que consta na CDT entre a Austrália e os EUA para evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal em relação aos impostos sobre o rendimento, de 1982, em que a epígrafe do artigo semelhante ao artigo 17.º da CMOCDE se refere apenas aos *entertainers*. Sendo que este conceito abrange também os desportistas. Esta especificidade vai no sentido daquilo que referem alguns autores, de que não há necessidade de diferenciar entre os desportistas e os *entertainers*, para efeitos do artigo 17.º da CMOCDE. Na verdade, este debate é frequente e não está apenas relacionado com questões fiscais, mas sim com uma qualificação mais geral dos “desportistas” enquanto “entertainers”. Para esta parte da doutrina seria razoável unificar a terminologia usada neste preceito, especialmente, atendendo ao facto de que as atividades no campo do entretenimento continuam a aumentar e que não é fácil caracterizar estas atividades como artísticas ou desportivas. A linha divisória entre os tipos clássicos de “entertainers”, de um lado, e de “desportistas”, do outro, está cada vez mais indefinida. Haverá, deste modo, um grande grau de sobreposição entre as atividades dos “desportistas” (sobretudo, nos desportos que exigem, essencialmente, esforço mental) e as atividades dos “entertainers”, pelo que, em última análise, os “desportistas” poderão ser uma subcategoria especial de um conceito mais abrangente de “entertainers”. Por isso, para estes autores, o termo “entertainer” parece-lhes mais adequado e preciso e, em sua opinião, tornaria mais fácil aos contribuintes determinar se uma atividade particular está ou não abrangida pelo artigo 17.º da CMOCDE, o que garantiria uma maior segurança jurídica<sup>387</sup>.

Encontra-se uma outra particularidade na CDT entre a Holanda e a Suíça. Embora esta mencione, no respetivo artigo respeitante a estes sujeitos, os artistas e os desportistas, apenas atribui o direito a tributar à Suíça em relação ao rendimento dos artistas, sendo, pois, os desportistas tributados, neste Estado (enquanto Estado da fonte), sobre o seu rendimento, somente se aí tiverem um EE. JAU dá até conta de um exemplo, que envolveu um jogo de futebol

---

<sup>385</sup> Será o caso, por exemplo, da Alemanha, onde no caso de *hobbies* nenhum imposto é devido pelos amadores residentes de um Estado estrangeiro. Uma discussão a este propósito pode ser vista na decisão do Supremo Tribunal Federal Financeiro Alemão (“Bundesfinanzhof”) sobre desportos equestres: alguns desportistas não residentes na Alemanha receberam um pagamento do organizador do torneio, mas mostraram às autoridades fiscais alemãs que as suas despesas eram muito mais elevadas do que os seus ganhos. Segundo as regras fiscais nacionais alemãs sobre os desportistas, uma retenção na fonte teria de ser aplicada sobre os rendimentos destes sujeitos. Mas, neste caso, o tribunal decidiu, como dissemos, que, em caso de *hobbies*, nenhum imposto era devido pelos amadores não residentes. Para este efeito, os *hobbies* são encarados como atividades com défices estruturais. Como teremos oportunidade de constatar no nosso trabalho, a OCDE também leva em conta, hoje em dia, na sua CM, esta questão de os desportistas e de os *entertainers* poderem receber rendimentos baixos, sugerindo, nos Comentários ao artigo 17.º, a introdução de uma opção que exclua o rendimento destes sujeitos da tributação no Estado da fonte.

<sup>386</sup> Cfr. DICK MOLENAAR, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 220 a 223.

<sup>387</sup> Cfr. AXEL CORDEWENER, “Tax Treaty Issues Related to Qualification...”, *op. cit.*, p. 122 e 141; DANIEL SANDLER, “Problems taxing Non-resident...”, *op. cit.*, p. 205, e JIŘÍ ZOUBEK, “Notion of Sportsmen in Art. 17...”, *op. cit.*, p. 53 e 54.

da Liga dos Campeões, entre o clube suíço “FC Thun” e o clube holandês “Ajax”, disputado em novembro de 2005, em Berna (Suíça), em que o Tribunal Administrativo e Fiscal do Cantão de Berna decidiu que esta CDT não atribui à Suíça o direito a tributar as remunerações em relação a uma performance desportiva neste Estado. Assim, esta CDT não contém uma disposição especial para a tributação do rendimento dos desportistas, mas apenas dos artistas, de forma que aos desportistas se aplicam as regras gerais da CDT. No caso em concreto que referimos, como os pagamentos para a performance desportiva não foram diretamente pagos aos futebolistas (como é comum na forma como a Liga dos Campeões de futebol está organizada pela UEFA), mas sim ao clube, estes rendimentos não puderam ser tributados na esfera dos jogadores, com base no artigo 15.º da CMOCDE, enquanto regra geral da CDT aplicável a estes sujeitos. Deste modo, a CDT não atribuiu qualquer direito a tributar à Suíça<sup>388</sup>.

#### **7.4. Conclusões com base no conceito de desportista**

A regra especial para os desportistas, do artigo 17.º da CMOCDE, requer uma definição clara ou, pelo menos, uma perceção nítida de quem é “desportista”, nos termos desta disposição, para se saber com exatidão quem é que será abrangido por esta regra especial e quem é que estará excluído do âmbito de aplicação pessoal deste artigo, sendo, nesse caso, o seu rendimento tributado de acordo com as regras normais de alocação dos artigos 7.º e 15.º da CMOCDE. Contudo, depois de tudo analisado, podemos concluir que são necessários reparos e melhorias nesta matéria, uma vez que, em primeiro lugar, não existe, quer no próprio texto do artigo 17.º da CMOCDE, quer nos seus Comentários, uma definição do conceito de “desportista”. A falta desta definição legal, explicando o que é um “desportista” dentro do significado desta disposição, faz com que a interpretação deste termo provoque muitas dificuldades práticas e insegurança jurídica. Diga-se, porventura, que fizemos questão de referir de que caso essa definição não existisse, pudesse, pelo menos, ficar totalmente claro quem é que pode ser classificado como “desportista” para efeitos da aplicação deste artigo. No entanto, e, apesar de percebermos o esforço da OCDE no sentido de ter uma noção ampla de quem pode ser desportista, para efeitos da aplicação do artigo 17.º da CMOCDE, sobretudo com o propósito de evitar uma interpretação restrita deste conceito que possa deixar alguns sujeitos de fora do âmbito de aplicação pessoal desta disposição, a verdade é que, ao mesmo tempo, desta forma, com a ausência de uma definição do conceito de “desportista”, promove-se alguma controvérsia e não se deixa total e cabalmente claro quem

---

<sup>388</sup> Cfr. MARTIN JAU, “«Star Companies» in International...”, *op. cit.*, p. 257.

é que deve ser entendido como “desportista”. Isto pode dar azo a conflitos de qualificação entre os Estados Contratantes e, em último caso, levar os desportistas a sofrerem de dupla tributação<sup>389</sup>.

Com efeito, o Estado da fonte pode possuir uma definição ampla do conceito de “desportista”, pelo que estes sujeitos podem ser tributados neste Estado sobre o seu rendimento, como desportistas não residentes, pelas suas atividades desportivas pessoalmente exercidas neste Estado, enquanto que o Estado da residência poderá ter uma definição restrita deste conceito e, desse modo, não permitir um crédito fiscal (ou uma isenção) aos rendimentos com origem estrangeira desses sujeitos (o que não é assim tão improvável), o que levará, necessariamente, a dupla tributação. Mas o inverso também poderá ter lugar: pode acontecer que o Estado da fonte possua uma interpretação restrita do conceito de “desportista”, enquanto o Estado da residência tenha uma interpretação ampla do mesmo conceito, o que, em última instância, poderá originar dupla não tributação, se o método usado para eliminar a dupla tributação for o método de isenção<sup>390</sup>. No entanto, este último cenário não é tão provável de acontecer, já que a OCDE sugere aos seus Estados-Membros, nos Comentários ao artigo 17.º da CMOCDE, que utilizem, nas suas CDT's, o método de crédito ordinário como método para eliminar a dupla tributação<sup>391</sup>, uma vez que, nestes casos, o Estado da residência terá, ainda, um direito extra (secundário) de tributar os rendimentos com origem no estrangeiro<sup>392</sup>.

De facto, continuam a existir problemas de qualificação e, apesar de a OCDE, como se disse, cobrir o termo “desportista” de forma ampla e ter clarificado até certo ponto quem é desportista e quem não o é, com a lista de exemplos que consta de alguns Comentários ao artigo 17.º da CMOCDE, a falta de uma definição legal deste conceito e de uma explicação do mesmo que não seja tão ambígua, faz com que não seja tão claro e, diga-se, suficiente, como seria desejável, perceber quem deve ser, realmente, considerado como um “desportista”, para efeitos da aplicação do artigo 17.º da CMOCDE, pelo que, assim, só podemos concluir que é, pelo menos, necessária uma melhor e, talvez, mais completa perceção nítida (para não falarmos numa própria definição) de quem é que deve ser considerado “desportista”, para a aplicação deste artigo, já que, não existindo, verificam-se e esperam-se, como até agora, dificuldades práticas na

---

<sup>389</sup> Cfr. DICK MOLENAAR, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 65 e 326; JIŘÍ ZOUBEK, “Notion of Sportsmen in Art. 17...”, *op. cit.*, p. 37 e 42, e KAROLINA TETĚAK, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 54.

<sup>390</sup> Primeira parte do Comentário 12 ao artigo 17.º da CMOCDE: “Where [...] the exemption method for relieving double taxation is used by the State of residence of the person receiving the income, that State would be precluded from taxing such income even if the State where the activities were performed could not make use of its right to tax” (interpolação nossa).

<sup>391</sup> Igualmente no Comentário 12 ao artigo 17.º da CMOCDE, pode ler-se: “It is therefore understood that **the credit method should be used...**” (negritos nossos).

<sup>392</sup> Cfr. DICK MOLENAAR, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 93.

interpretação deste termo e insegurança jurídica e, além do mais, o risco de dupla tributação para os desportistas, inevitavelmente, mantêm-se<sup>393</sup>.

Por fim, também constatámos que existem CDT's que ao incorporarem o artigo 17.º da CMOCDE modificam ligeiramente o seu âmbito de aplicação pessoal e que há Estados que têm nas suas legislações nacionais regras diferentes face àquelas que a OCDE defende a este respeito, o que não sendo necessariamente negativo, contudo, não permite uma uniformização e harmonização das regras para tributar o rendimento dos desportistas que competem internacionalmente e, com isso, também não permite uma maior segurança jurídica.

## **8. Clubes desportivos, equipas desportivas e outros intermediários**

Quando o rendimento respeitante a atividades pessoais exercidas por um desportista nesta sua capacidade não é recebido pelo próprio desportista, mas recebido por outra pessoa<sup>394</sup>, esse rendimento, não obstante o disposto nos artigos 7.º e 15.º da CMOCDE, pode ser tributado, nos termos do n.º 2 do artigo 17.º da CMOCDE, no Estado Contratante em que as atividades do desportista são exercidas. Desta forma, também outras entidades, como as equipas e os clubes desportivos, bem como outros intermediários, para além dos próprios desportistas, são abrangidas pelo âmbito de aplicação pessoal do artigo 17.º da CMOCDE, quando recebem rendimentos que estejam relacionados com as atividades pessoais exercidas pelos desportistas no território do Estado da fonte<sup>395</sup>. Ou seja, o n.º 2 do artigo 17.º da CMOCDE estende as regras expressas no n.º 1 deste artigo para aqueles que não são eles próprios a realizar as atividades como um desportista, mas que recebem rendimentos de atividades realizadas pelo desportista como tal. E a maior parte dos Estados da OCDE incluíram uma regra semelhante ao n.º 2 do artigo 17.º da CMOCDE nas suas CDT's, seguindo as recomendações desta organização<sup>396</sup>.

---

<sup>393</sup> Cfr. DICK MOLENAAR, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 93, 94, 325 e 326. Para este autor, como se pode ver nas mesmas páginas, um ou outro reparo podem ser feitos com a regra geral de interpretação do n.º 2 do artigo 3.º da CMOCDE.

<sup>394</sup> "The term «another person» [...] comprises an individual, a company and any other body of persons. Consequently, Art. 17 para. 2 applies irrespective of the legal form of the employer". Neste sentido, ALEXANDER MALIN, "Employed Artistes and Sportsmen...", *op. cit.*, p. 235 (aspas no original, interpolação nossa). Para uma análise completa deste conceito, no contexto do artigo 17.º da CMOCDE, em que é abordada, designadamente, a questão das entidades fiscais transparentes (como, por exemplo, as parcerias) ver, nomeadamente, DANIEL FELDERER, "Taxation of Artistic and Athletic Performance under Art. 17 (2) OECD Model", in *Taxation of Artistes and Sportsmen in International Tax Law* (Coordenação: Walter Loukóta e Markus Stefaner), Viena, Linde, 2007, p. 278, 279 e 280.

<sup>395</sup> Assim, pelo artigo 17.º n.º 2 da CMOCDE, a própria entidade empregadora em si do desportista é um contribuinte.

<sup>396</sup> Cfr. ALEXANDER MALIN, "Employed Artistes and Sportsmen...", *op. cit.*, p. 240; DICK MOLENAAR, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 121 a 124, 128, 129 e 298, e KAROLINA TETLAK, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 63 e 65.

## 8.1. Criação e objetivo inicial do n.º 2 do artigo 17.º da CMOCDE

O n.º 2 do artigo 17.º da CMOCDE surgiu, pela primeira vez, num Relatório do Comité dos Assuntos Fiscais da OCDE, em 1974, tendo sido depois incluído na versão da CMOCDE de 1977<sup>397/398</sup>. Este número prescrevia o seguinte: “Where income in respect of personal activities exercised by an entertainer or an athlete in his capacity as such accrues not to the entertainer or athlete himself but to another person, that income may, notwithstanding the provisions of Articles 7, 14 and 15, be taxed in the Contracting State in which the activities of the entertainer or athlete are exercised”.

Este n.º 2 do artigo 17.º da CMOCDE tinha como função combater a evasão fiscal, levada a cabo através das sociedades que ficaram conhecidas por “star companies” ou “rent-a-star companies”. Nestas situações, o que acontecia era que os rendimentos das atividades pessoais não eram pagos diretamente aos desportistas, mas sim a uma sociedade deste tipo (no fundo, uma empresa intermediária substituta), que estes (normalmente, os desportistas de topo), muitas das vezes, direta ou indiretamente, controlavam, sem um EE no Estado da fonte<sup>399</sup>. Na verdade, assim, o uso destas sociedades permitia que os rendimentos dos desportistas (e dos *entertainers*, diga-se), pagos, então, não diretamente a estes, mas sim a estas sociedades, não fossem tributados no Estado da fonte, quer como rendimentos resultantes de atividades pessoais dos desportistas (uma vez que os pagamentos não tinham sido feitos diretamente ao desportista ficava afastada a aplicação do n.º 1 do artigo 17.º da CMOCDE)<sup>400</sup>, quer, aliás, como rendimentos (lucros de negócios), uma vez que estas entidades não dispunham de um EE no Estado da fonte (o que impedia a tributação dos rendimentos relativos à empresa intermediária pela aplicação do artigo 7.º da CMOCDE)<sup>401</sup>.

---

<sup>397</sup> Mas, já em 1967, a Suécia tinha chamado a atenção da OCDE para a necessidade de introdução de uma disposição do género e o Comité Fiscal da OCDE, também já em 1970, tinha tomado nota que o texto das disposições semelhantes ao artigo 17.º da CMOCDE tinha já um segundo número em algumas CDT's ou que tinha outras alterações relacionadas.

<sup>398</sup> Cfr. ANDREA PAROLINI, “Historical Development of Article 17...”, *op. cit.*, p. 81, e DICK MOLENAAR, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 36.

<sup>399</sup> Tinha sido reportado à OCDE, por alguns Estados, que havia cada vez mais desportistas e artistas de topo a serem representados por sociedades que pagavam a estes sujeitos pequenos salários e que eram elas próprias a receberem a maior parte dos rendimentos das performances (quer desportivas, quer artísticas), portanto, como rendimentos (lucros) da sociedade, mas que parecia que, na verdade, eram os próprios desportistas e artistas os verdadeiros acionistas destas empresas *offshore* (a maior parte, de facto, sedeadas em “paraísos fiscais”) ou que, pelo menos, eram eles a receber uma grande parte dos lucros destas entidades. Como já dissemos, logo em 1967, a Suécia chamava a atenção para essas situações à OCDE, sendo certo que já tinha, inclusive, introduzido uma disposição para combater esse fenómeno no Tratado de Imposto com a Suíça de 1965, pela qual era permitido ao Estado da fonte tributar o rendimento que fosse recebido pela pessoa que empregasse o desportista ou *entertainer*. Aliás, o texto do n.º 2 do artigo 17.º da CMOCDE parece ser significativamente parecido com o texto usado pela Suécia nas suas CDT's.

<sup>400</sup> De facto, caso os Estados não tivessem, nas suas legislações fiscais nacionais, disposições que lhes permitissem “olhar através de tais acordos” (“olhar através da empresa intermediária”, ou seja, da “star company”) e presumir que o rendimento foi ganho pelo desportista, determinando, desta forma, as implicações fiscais adequadas (a chamada abordagem “look-through”), então a tributação no Estado da fonte estaria, à partida, nestas situações (mas, só nestes casos), afastada, como melhor veremos já de seguida.

<sup>401</sup> Cfr. ANDREA PAROLINI, “Historical Development of Article 17...”, *op. cit.*, p. 81 e 83; AUGUSTO FANTOZZI, “Conclusions”, in *Taxation of Entertainers and Sportspersons Performing Abroad* (Coordenação: Guglielmo Maisto) [versão em livro eletrónico], Amesterdão, IBFD, 2016, p. 674 e 675; DICK MOLENAAR, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 37, e KAROLINA TETŁAK, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 63. Quanto às razões para a introdução de uma sociedade interposta, a opinião de JAU é a seguinte: “Artistes and sportsmen try to **reduce their tax burden**, to **defer the tax** to be paid on earned income by interposing a legal entity with a seat in a no or low tax jurisdiction and routing their income

Como consequência, o direito a tributar era atribuído ao Estado da residência da “star company” que era, quase sempre, um Estado com um regime fiscal favorável (“um paraíso fiscal”), sendo que, frequentemente, isto era ainda combinado com a própria mudança da residência fiscal pessoal do desportista (ou do artista) de topo para esses locais. Deste modo, a criação do n.º 2 do artigo 17.º da CMOCDE tinha como lógica evitar estas situações e garantir, assim, a conformidade com a legislação, funcionando como uma espécie de cláusula contra a evasão fiscal, impedindo e prevenindo os desportistas de se envolverem em estruturas de otimização deste tipo<sup>402</sup>. Embora o texto do n.º 2 do artigo 17.º da CMOCDE fosse bastante amplo, pelo menos os Comentários ao artigo 17.º da CMOCDE limitavam o âmbito de aplicação desta disposição unicamente às denominadas “star companies”, como referimos<sup>403</sup>. Ou seja, às situações em que os desportistas, direta ou indiretamente, controlavam estas sociedades, normalmente sedeadas em “paraísos fiscais”. Portanto, às situações em que o combate à evasão fiscal era o principal objetivo<sup>404/405</sup>.

Devemos notar que alguns Estados já tinham, nas suas legislações fiscais nacionais, disposições que lhes conferiam a capacidade de “olhar através de tais acordos” (“olhar através

---

through such an entity and finally to realize tax **optimal passing-through** of sheltered income to either a domestic holding company or to the company's «tax haven» residence state. The **use** of such companies with regard to **structures** available under civil law results in a first **tax advantage** (shifting and sheltering the respective income by tax deferral), using low or no tax countries as their state of incorporation/state of statutory seat. The advantage of saving the income in the interposed company without distribution (tax-free sheltering) ends up in a **tax deferral**. The **privilege taxation** of **dividend income**, most likely paid out at a later time, **in the residence state** of the artiste/sportsman is a further advantage of such a strategy. This is because the **performance income is converted into dividend income**, which may be taxed more favorably (e.g. in countries with a dual income taxation system). The artiste/sportsman may largely or entirely escape host-country tax by receiving only a small salary from his/her performance in the year the services are performed since Art. 17 (1) only applies to salaries paid to the artiste/sportsman. The artiste/sportsman may arrange to receive further payments in a later year, when he is not subject to host-country tax, perhaps as deferred salary payments, dividends or liquidation distributions”. No entanto, o mesmo autor chama a atenção: “However, not all structures are to be characterized as tax evasion; some of them having objective business reasons that could be regarded as legal tax avoidance”. Assim, por exemplo, a sociedade interposta, às vezes, desempenha um papel económico para o desportista (atuando como organizador de eventos, sendo responsável por todos os acordos, como a contratação e emprego de *staff*, a organização das viagens e do alojamento e a diversificação dos riscos), e que, por isso, não ocorre qualquer abuso. Neste sentido, e, para exemplos de estruturas deste tipo (“star companies” ou “rent-a-star companies”) encontradas na prática, com referências a várias decisões judiciais em diferentes Estados, MARTIN JAU, “«Star Companies» in *International...*”, *op. cit.*, p. 249 a 254 (aspas e negritos no original).

<sup>402</sup> A explicação que na altura foi dada, na primeira parte do Comentário 4 ao artigo 17.º da CMOCDE de 1977, para a introdução desta disposição, era clara nesse sentido. Como exemplo clássico, temos o do campeão de boxe de pesos-pesados, Johansson, e, mais recentemente, os casos do tenista Boris Becker (que foi condenado por um tribunal de Munique, na Alemanha, em 2002, por fingir que residia no Mónaco, quando, na verdade, vivia na Alemanha) e do cantor Luciano Pavarotti (que também fingia viver no Mónaco, mas que, na realidade, residia em Itália). Quanto ao primeiro caso, Johansson era, como dissemos, um boxista, que pediu isenção da tributação sobre o rendimento nos EUA com base no artigo X n.º 1 (aplicável aos serviços pessoais dependentes) da CDT entre os EUA e a Suíça, de 1951. Esta disposição permitia uma isenção da tributação nos EUA para o rendimento dos residentes na Suíça que permanecessem em território norte-americano por ou menos de 183 dias durante um ano fiscal e que efetuassem serviços como trabalhadores dependentes de empresas suíças. Por isso, Johansson entrou numa relação de emprego com a “Scanart SA” no mesmo mês em que uma luta pelo título mundial de pesos-pesados de boxe se disputaria nos EUA. O tribunal decidiu que a isenção não se aplicava ao rendimento deste sujeito porque, embora um cidadão suíço, Johansson, atualmente, residia na Suécia, onde as suas relações sociais e económicas se encontravam. Além disso, o tribunal decidiu que a empresa “Scanart SA” era apenas um instrumento para escapar da tributação nos EUA e, deste modo, tributou diretamente o rendimento na esfera do lutador de boxe.

<sup>403</sup> O facto de não estar no texto em si do n.º 2 do artigo 17.º da CMOCDE, mas sim nos Comentários a este artigo, faz com que o escopo desta disposição fosse mais amplo do que o necessário.

<sup>404</sup> No que diz respeito a esta questão, o Canadá e os EUA registaram a seguinte observação (Comentário 6 ao artigo 17.º da CMOCDE de 1977), parecendo suspeitarem já dos futuros intentos da OCDE relativamente ao âmbito de aplicação desta disposição, como teremos oportunidade de ver adiante: “Canada and the United States are the opinion that paragraph 2 of the Article applies only to cases mentioned in paragraph 4 above and these countries will propose an amendment to that effect when negotiating conventions with other Member countries” (itálicos no original).

<sup>405</sup> Cfr. DICK MOLENAAR, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 37 e 39; KAROLINA TETĚAK, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 45 e 63; MARTIN JAU, “«Star Companies» in *International...*”, *op. cit.*, p. 249, e YASMIN WAGNER, “The Historical Background of Art. 17 OECD Model”, in *Taxation of Artists and Sportsmen in International Tax Law* (Coordenação: Walter Loukota e Markus Stefaner), Viena, Linde, 2007, p. 60.

da empresa intermediária”, ou seja, da “star company”) e presumir que o rendimento tinha sido ganho pelo desportista, determinando, desta forma, as implicações fiscais adequadas (a chamada abordagem “look-through”), com o artigo 17.º da CMOCDE, que se tornou no n.º 1, após 1977, pelo que, assim, eles não precisavam da extensão do artigo com um segundo número. Isto é, pelo n.º 1 do artigo 17.º da CMOCDE, já era possível, nestes casos e para estes Estados, tributar o rendimento resultante das performances desportivas que tivessem lugar no seu território e recebidas formalmente pela entidade, mas para benefício do desportista, mesmo que o rendimento não fosse pago como remuneração ao desportista<sup>406</sup>. Esta disposição permitia que este rendimento pago à entidade fosse tributado “nas mãos do desportista”, mesmo que este sujeito não recebesse quaisquer pagamentos diretos do organizador do evento desportivo, aplicando-se, portanto, à parte do rendimento recebido pela “star company” que fosse atribuível às atividades exercidas pelo desportista (era suficiente que o desportista apenas indiretamente beneficiasse do rendimento recebido pelo intermediário, que fosse beneficiário de tal rendimento), mas não permitia que se tributasse a “star company” em si própria<sup>407</sup>. Assim, a abordagem “look through” tinha (e tem) algumas consequências quanto à cobrança do imposto, já que, se por esta abordagem, se considerar que o rendimento pago, por exemplo, à “star company” é atribuível aos desportistas, a retenção na fonte é aplicada sobre o pagamento à primeira, para se afirmar o direito conferido pelo n.º 1 do artigo 17.º da CMOCDE, na medida em que, neste caso, tal imposto pode ser visto como sendo cobrado sobre o rendimento da performance do desportista<sup>408</sup>. Não permitindo, o Estado da fonte, uma abordagem “look through”, então, pelo n.º 1 do artigo 17.º da CMOCDE, este Estado poderá apenas tributar o rendimento pago pela “star company” ao desportista, mas não poderá tributar o rendimento pago, nomeadamente, pelo organizador do evento desportivo a esta, mesmo que este seja para benefício do desportista<sup>409</sup>. Para todos os efeitos, o objetivo do n.º 2 do artigo 17.º da CMOCDE e da abordagem “look through” do n.º 1 do mesmo artigo parece ser o de que o rendimento proveniente das atividades dos desportistas seja

---

<sup>406</sup> Parte final do Comentário 8 ao artigo 17.º da CMOCDE: “In addition, where a State’s domestic laws «look through» such entities and treat the income as accruing directly to the individual, paragraph 1 enables that State to tax income derived from performances in its territory and accruing in the entity for the individual’s benefit, even if the income is not actually paid as remuneration to the individual”.

<sup>407</sup> Isto é aquilo a que FELDERER chama “proper look through”, por oposição àquilo que denomina de “improper look through”, a qual se prende com o facto de o n.º 2 do artigo 17.º da CMOCDE fornecer um direito a tributar o rendimento da pessoa interposta.

<sup>408</sup> MALIN, por sua vez, refere o seguinte: “Under Art. 17 para. 1, only income *actually received* by the employee may be taxed. [...] Hence, payments not actually paid to the artiste by the interposed employer would not be taxable in the source country under Art. 17 para. 1 OECD Model. On the other hand, it has to be noted that domestic law remains relevant for the attribution of income. Thus, it may be the case that the organizer’s remuneration paid to the employer has to be regarded as income of the employee. It is the domestic law that determines to whom the income is attributable and the tax treaties accept this attribution decision made by domestic law. Consequently, in case, for instance, an artiste or sportsman company without real economic activity is interposed and the domestic law of the state of activity looks through the interposed company, the state of activity may tax the whole performance income under Art. 17 para. 1 regardless of the amount that is actually paid to the employee”.

<sup>409</sup> Era isto que o Relatório da OCDE de 1987 já frisava. Neste sentido, e, para uma descrição e análise de muitas das questões debatidas neste Relatório, ANDREA PAROLINI, “Historical Development of Article 17...”, *op. cit.*, p. 84 a 87.

tributado, mesmo quando ele não é recebido pelo desportista, mas sim por outra pessoa e, portanto, combater a evasão fiscal<sup>410/411</sup>.

Contudo, as legislações fiscais de muitos outros Estados não eram assim tão flexíveis, já que não continham a abordagem “look-through” e não permitiam, portanto, que estes fizessem frente aos esquemas de evasão fiscal, pelo que exigiam, deste modo, munição internacional extra: com o n.º 2 do artigo 17.º da sua CM, a OCDE pretendia que estes Estados fossem capazes, porventura, de alargar o âmbito de tributação dos rendimentos relativos a performances desportivas no seu território. Assim, poderiam cobrar imposto sobre os rendimentos obtidos por uma terceira entidade em relação às atividades pessoalmente exercidas pelos desportistas no seu território, mesmo que essa entidade interposta não tivesse um EE aí situado, ou seja, no território do Estado em que era cumprida a obrigação. No entanto, isto não significava que estas regras eram automaticamente eficazes nestes Estados. E, de facto, não o eram. O n.º 2 do artigo 17.º da CMOCDE tinha e tem, no fundo, a intenção de criar, para os Estados que têm regras fiscais nacionais insuficientes a este nível, novos direitos de tributação. Mas, a opinião geral da doutrina é a de que os tratados fiscais não criam novos direitos (nem sequer aumentam os já existentes), apenas restringem os direitos nacionais de tributação dos Estados quando estes se sobrepõem e causam dupla tributação internacional<sup>412</sup>. Isto faz com que seja, em todo o caso, muito duvidoso de que esta disposição (o n.º 2 do artigo 17.º da CMOCDE) fosse realmente necessária<sup>413</sup>.

---

<sup>410</sup> O n.º 2 do artigo 17.º da CMOCDE e a abordagem “look through” não são mais do que o reforço da aplicação do n.º 1 deste artigo em circunstâncias normais. O objetivo do n.º 2 do artigo 17.º da CMOCDE é que o n.º 1 não seja “derrotado”.

<sup>411</sup> Cfr. ALEXANDER MALIN, “Employed Artistes and Sportsmen...”, *op. cit.*, p. 232, 233 e 234 (itálicos no original, interpolação nossa); ANGEL JUAREZ, “The Application of Article 17(2) of the OECD Model”, in *Taxation of Entertainers and Sportspersons Performing Abroad* (Coordenação: Guglielmo Maisto), Amsterdão, IBFD, 2016, p. 168; DANIEL FELDERER, “Taxation of Artistic and Athletic Performance...”, *op. cit.*, p. 290, 291 e 292; DICK MOLENAAR, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 37; KAROLINA TETŁAK, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 63, e “Tax Treatment of Team Performances...”, *op. cit.*, p. 274 e 275; RAYMOND BECH, “Organisation of Music Festivals in Switzerland”, in *International Taxation of artists & sportsmen* (Coordenação: Xavier Oberson), Genebra, Schulthess, 2009, p. 260, e YASMIN WAGNER, “The Historical Background of Art. 17...”, *op. cit.*, p. 60. Para uma análise comparativa das abordagens “look through” dentro das legislações domésticas dos Estados-Membros da UE, com a conclusão de que a função e a técnica de *design* das regras de “look through” são muito diversas, ver DANIEL GUTMANN, “The EU Experience”, in *Taxation of Entertainers and Sportspersons Performing Abroad* (Coordenação: Guglielmo Maisto), Amsterdão, IBFD, 2016, p. 56 a 59. Deve ressaltar-se que nem todos os autores partilham a mesma opinião, como é o caso de JAU, que parece não concordar com esta perspetiva: “The State of performance is not entitled under the look-through approach of Art. 17 (1) OECD MC to tax the profit element accruing to the beneficial ownership of the third person. Under **Art. 17 (2)**, by contrast, it is not the person of the artiste or sportsman himself, but a third person receiving the income of an artiste or sportsman that can be taxed in the source state, regardless the question whether the artiste or sportsman himself receives any payments. [...] Art. 17 (1) requires for taxation in the state of performance that income be derived by the artiste or sportsman himself/herself. [...] [Art. 17 (2)] also allows source taxation of income of artistes and sportsmen in cases where no income accrues to the artiste or sportsman himself/herself”. Dá o autor um exemplo de um caso em que a “star company” não pagaria qualquer remuneração no corrente ano fiscal ao desportista, distribuindo, por exemplo, mais tarde, dividendos pela performance. Portanto, neste caso, em sua opinião, podia ser argumentado que não houve lugar a qualquer remuneração e, assim, o Estado da fonte não teria quaisquer direitos a tributar com base no n.º 1 do artigo 17.º da CMOCDE. O autor ainda refere que, se, mais tarde, um pagamento fosse realmente feito ao desportista, o artigo 17.º n.º 1 seria aplicável, mas que surgiriam muitas dificuldades práticas já que teria passado demasiado tempo e que, além do mais, surgiria a questão se os rendimentos de dividendos seriam abrangidos por esta disposição, já que o artigo 17.º da CMOCDE não é uma exceção ao artigo 10.º desta mesma CM e que, por isso, tal rendimento não podia ser tributado no Estado da fonte. Neste sentido, MARTIN JAU, “«Star Companies» in International...”, *op. cit.*, p. 259 a 266 (negritos no original, interpolações nossas).

<sup>412</sup> Cfr. ALBERTO XAVIER, *Direito Tributário...*, *op. cit.*, p. 121 e 122, e JOÃO SÉRGIO RIBEIRO, *Direito Fiscal da União Europeia: tributação direta*, Coimbra, Almedina, 2018, p. 112.

<sup>413</sup> Cfr. DANIEL SANDLER, “Problems taxing Non-resident...”, *op. cit.*, p. 191; DICK MOLENAAR, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 38 e 40, e KAROLINA TETŁAK, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 63.

Mas, para alguns Estados, de facto, parece que as implicações fiscais do desempenho de uma performance desportiva, ao abrigo do artigo 17.º da CMOCDE, dependem das regras fiscais internas do Estado da fonte, bem como da necessidade de se incluir na CDT em questão o equivalente ao n.º 2 do artigo 17.º da CMOCDE, para permitir a tributação dos rendimentos dos desportistas que sejam pagos a uma “star company”, que não tenha um EE no Estado onde ocorre a performance desportiva<sup>414</sup>. No entanto, é de destacar o que já deixámos bem vincado: se no Estado da fonte existir uma abordagem “look-through”, então o rendimento gerado neste Estado é tributado ao nível da “star company”, mas atribuído ao desportista, com base no n.º 1 do artigo 17.º da CMOCDE e na legislação fiscal nacional que permite a atribuição do rendimento para o desportista individual e a sua conseqüente tributação “nas suas mãos”, tornando, neste caso, o n.º 2 do artigo 17.º da CMOCDE desnecessário<sup>415</sup>.

Contudo, a verdade é que a maior parte dos Estados, essencialmente por acreditarem que esta disposição lhes permitiria tributar o rendimento das estruturas que visavam a evasão fiscal, usadas, sobretudo, pelos desportistas (e artistas) de renome, incluiu o n.º 2 do artigo 17.º da CMOCDE nas suas CDT's. Portanto, não obstante o que dissemos em cima sobre a opinião geral da doutrina a este propósito, para estes Estados (aqueles que tinham regras fiscais nacionais insuficientes), quando o Direito interno do Estado da fonte não permite “olhar através da «star company»” (não permite uma abordagem “look-through”), então, será possível tributar o rendimento da própria “star company”, com base no n.º 2 do artigo 17.º da CMOCDE, se, porventura, houver uma disposição do género na CDT entre o Estado da fonte e o Estado da residência da sociedade (que não é necessariamente o mesmo que o Estado da residência do desportista)<sup>416</sup>. Mesmo que tal seja possível (repetimos: não obstante a posição geral da doutrina

---

<sup>414</sup> No início do Parágrafo 11 dos Comentários ao artigo 17.º da CMOCDE é referido que: “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**”. E na parte final da alínea c) deste mesmo Parágrafo é também referido que: “**Some countries «look through» such arrangements under their domestic law** and deem the income to be derived by the entertainer or sportsperson; where this is so, paragraph 1 enables them to tax income resulting from activities in their territory. **Other countries cannot do this**. Where a performance takes place in such a country, **paragraph 2 permits it to impose a tax on the profits diverted from the income of the entertainer or sportsperson to the enterprise**” (aspas no original, negritos nossos).

<sup>415</sup> Cfr. KAROLINA TETLAK, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 64. WAGNER refere o mesmo, ainda que, inicialmente, pareça apontar noutro sentido: “It has to be emphasized that the Double Taxation Treaty (DTT) between the source state and the residence state of the loan-out company must contain Article 17(2) if source taxation on the remuneration paid to the loan-out company is to take place. The second condition for being able to assert taxation rights is that the domestic law of the source state must provide a provision that allows the taxation of the respective remuneration. To summarize, if the domestic law of the source state provides for the taxation of the loan-out company remuneration Article 17(2) of the respective DTT also allow such taxation”. Ou seja, parece exigir a existência do n.º 2 do artigo da CMOCDE numa concreta CDT. Mas este autor acrescenta: “Additionally, it is argued that already under Article 17(1) payments made to «third persons» are taxable in the source state if these payments are made for the benefit of an entertainer or sportsman as remuneration for his performance in the source state”. Neste sentido, YASMIN WAGNER, “The Historical Background of Art. 17...”, *op. cit.*, p. 69.

<sup>416</sup> Efetivamente, nestas situações, o Estado da fonte até poderia exercer o seu poder de tributar em relação ao rendimento que resultasse de uma atividade desportiva, exercida pessoalmente no seu território, por um desportista residente num dos Estados Contratantes do tratado que tivesse sido atribuído a uma entidade residente num Estado terceiro, com o qual o Estado da fonte não tivesse nenhum tratado de dupla tributação celebrado, já que não haveria nada para impedir que este Estado pudesse tributar o rendimento desta entidade. Com efeito, esta abordagem é correta, na medida em que um tratado destinado a evitar a dupla tributação é suposto conduzir à adoção pelos Estados Contratantes de

que em cima apontámos), no entanto, esta disposição (o n.º 2 do artigo 17.º da CMOCDE ou, melhor dizendo, o seu equivalente numa concreta CDT), para MOLENAAR e WAGNER, pode ser desnecessária, mesmo nestes casos, porque esta medida poderá acabar por não ter nenhum efeito nas “star companies” que estejam sediadas em “paraísos fiscais”, já que, normalmente, não há CDT’s celebradas com estes ordenamentos fiscais<sup>417</sup>.

## **8.2. Alargamento do âmbito de aplicação do n.º 2 do artigo 17.º da CMOCDE**

Quando o n.º 2 foi acrescentado ao artigo 17.º da CMOCDE, em 1977, tinha como objetivo, como vimos, combater mais eficazmente os comportamentos de evasão fiscal. A intenção, era dar mais capacidade aos Estados no sentido de fazerem frente às sociedades pessoais de responsabilidade limitada, a maior parte sediadas em “paraísos fiscais”, que os desportistas (e os artistas) independentes, ou seja, trabalhadores por conta própria, normalmente de topo, usavam para parcialmente escaparem da tributação do seu rendimento<sup>418</sup>. O âmbito de aplicação desta disposição, inicialmente, estava, portanto, restrito às situações abusivas. Os Comentários ao artigo 17.º da CMOCDE de 1977 mostravam-nos que a OCDE não tinha em mente e em vista, com o n.º 2 deste artigo, as relações normais entre empregador e trabalhador (não tinha em vista as equipas e os clubes desportivos e os seus funcionários desportistas), mas apenas as situações das “star companies”. Nas situações ditas normais, em que os desportistas eram trabalhadores de clubes de futebol ou equipas de basquetebol<sup>419</sup>, não parecia haver qualquer ameaça, no sentido de estes sujeitos tentarem escapar à tributação do seu rendimento. É comum que seja a equipa desportiva, enquanto contribuinte separado dos desportistas, nestas situações, a entrar numa relação legal, por exemplo, com o organizador de um evento desportivo no Estado da fonte, atuando como uma terceira pessoa interposta entre este e os desportistas individuais, não havendo nada de artificial neste acordo. Assim, o rendimento não é pago diretamente ao

---

determinadas restrições quanto à possibilidade de exercerem o seu poder a tributar e, como tal, se o Estado da fonte não tem um tratado de dupla tributação com o Estado terceiro, que é o Estado onde está sediada a “star company”, então, deste modo, não haveria nenhuma razão para este Estado restringir o seu direito a tributar. Contudo, só o poderia fazer (só poderia tributar) de acordo com a sua legislação nacional, ou seja, se esta previsse tal situação, o que não é, precisamente, o caso destes Estados com regras fiscais nacionais insuficientes que, aliás, até procuram poder fazê-lo, exatamente, através do n.º 2 do artigo 17.º da CMOCDE. Daí que MOLENAAR defenda que, o que a OCDE deveria ter feito, era recomendar a todos os Estados que implementassem regras fiscais nacionais amplas, que abrangessem todos os pagamentos a qualquer entidade pelas performances desportivas dos desportistas não residentes nos seus Estados, que se aplicariam mesmo quando nenhuma CDT fosse aplicável (mas, cuja aplicação estaria restrita, claro, quando o artigo 17.º da CMOCDE estivesse presente numa CDT).

<sup>417</sup> Cfr. DICK MOLENAAR, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 39 e 40; KAROLINA TETĀK, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 64 e 65, e YASMIN WAGNER, “The Historical Background of Art. 17...”, *op. cit.*, p. 69. SANDLER refuta a não existência de CDT’s com “paraísos fiscais” e, além disso, argumenta que também pode haver CDT’s celebradas com Estados que, não sendo “paraísos fiscais” no sentido clássico, têm enclaves ou circunstâncias em que pouco ou nenhum imposto é cobrado. Neste sentido, DANIEL SANDLER, “Artistes and Sportsmen...”, *op. cit.*, p. 245.

<sup>418</sup> Pela utilização destas estruturas, que eles próprios controlavam, até se tornavam trabalhadores dependentes.

<sup>419</sup> Ou, no caso dos artistas, eram trabalhadores de orquestras, companhias de dança ou grupos de teatro, por exemplo.

desportista, mas à sua equipa e, depois, os membros da equipa são remunerados por esta, geralmente na forma de um salário fixo<sup>420</sup>.

Nestes casos, os desportistas não tinham razões para tentar mudar a sua residência para “paraísos fiscais”, já que eles, por norma, residiam nos Estados onde os clubes, dos quais faziam parte, estavam sedeados, já que era aqui que tinham de treinar (e participar nos jogos “em casa”, por exemplo), sendo, por isso, muito pouco provável a sua mudança de residência<sup>421</sup>. No entanto, com o Relatório da OCDE de 1987, o Comité de Assuntos Fiscais desta organização decidiu tornar ainda mais amplo o âmbito de aplicação do n.º 2 do artigo 17.º da sua CM. Este Relatório manifestava uma enorme desconfiança, talvez ainda maior em relação ao passado, em relação aos desportistas (e artistas), mas, também, diga-se, em relação aos seus *managers*, contabilistas, advogados fiscais e outros consultores/conselheiros<sup>422</sup>. Com efeito, segundo este documento, parecia que todos os desportistas não declaravam, no seu Estado da residência, os rendimentos obtidos fora deste ou, então, que estavam a tentar escapar à tributação dos seus rendimentos, no Estado da fonte, através da utilização de “paraísos fiscais”<sup>423/424</sup>.

Por isso, apesar de este Relatório referir que seria preferível, no caso dos desportistas (e artistas), seguir as regras normais de tributação e, portanto, à partida, o seu rendimento ser tributado no seu Estado da residência<sup>425</sup>, ele acabaria por dar preferência a regras especiais para

---

<sup>420</sup> Cfr. DICK MOLENAAR, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 38 e 298, e KAROLINA TETŁAK, “Tax Treatment of Team Performances...”, *op. cit.*, p. 273 e 274.

<sup>421</sup> E também não havia qualquer intenção dos empregadores dos desportistas (na maior parte, clubes desportivos) de se deslocarem para um “paraíso fiscal”. ABÍLIO RODRIGUES afirma, a propósito da mudança de residência com o objetivo de se garantir a ausência ou a diminuição substancial da tributação: “No futebol profissional, tal não será frequente, na medida em que os praticantes tenderão a ser residentes para efeitos fiscais no Estado em que se localiza o clube ou sociedade desportiva com que mantenham uma relação laboral”. Não deixa, porém, o autor, de ressaltar: “No entanto, nos desportos individuais, será mais comum que um determinado praticante se estabeleça num território de tributação reduzida, para com isso obter vantagens fiscais acentuadas”. Referindo o exemplo do tenista Novak Djokovic, que reside no Mónaco, e, dando conta, também, de uma proposta, no mínimo extravagante, sugerida em Espanha, em 2009, pelo partido “Iniciativa per Catalunya Verds (ICV)”, pela qual os desportistas espanhóis residentes em “paraísos fiscais” não poderiam competir em representação da Espanha, proposta essa que o autor frisa ter sido categoricamente rejeitada com 34 votos contra, 3 abstenções e 1 só voto a favor. Neste sentido, ABÍLIO RODRIGUES, “Uma Análise Tributária aos Rendimentos dos Praticantes Desportivos”, 2015, p. 6, disponível em [http://formacao.comiteolimpicoportugal.pt/Publicacoes/COP\\_PFO\\_EDGD/file029.pdf](http://formacao.comiteolimpicoportugal.pt/Publicacoes/COP_PFO_EDGD/file029.pdf), consultado pela última vez em 24/02/2018.

<sup>422</sup> Nos parágrafos 6, 7 e 8 do Relatório da OCDE de 1987, ao referirem-se aos desportistas (e artistas), bem como aos outros sujeitos que elencamos no texto principal, é possível encontrar expressões como: “The world of entertainment is characterized by: [...] sophisticated tax avoidance schemes”; “clear evidence of non-compliance in this area”; “practice of not reporting income, whether consciously or unconsciously, amongst performers”; “Performers [...] rarely disclose casual earnings”; “Sophisticated tax avoidance schemes, many involving the use of tax havens, are frequently employed by top-ranking artistes and athletes”; “Relatively unsophisticated people - in the business sense - can be precipitated into great riches”; “Travel, entertainment and various forms of ostentation are inherent in the business and there is a tendency to be represented by adventurous but not very good accountants” (interpolações nossas). Neste Relatório era, igualmente, mencionado e explicado melhor o conceito das “star companies”, embora seja de destacar que isto era referido como se, dez anos antes, em 1977, não tivesse sido introduzido o n.º 2 do artigo 17.º da CMOCDE.

<sup>423</sup> A questão é que isto até pode ser verdade para uma pequena porção dos desportistas e *entertainers* de topo, mas não para a grande maioria dos desportistas e *entertainers* abaixo destes que são pessoas normais que declaram os seus rendimentos de fonte estrangeira no seu Estado da residência (através das suas declarações de imposto no final do ano fiscal).

<sup>424</sup> Cfr. DICK MOLENAAR, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 38 a 42 e 63, e DICK MOLENAAR e HARALD GRAMS, “How to Modernize Income Taxation...”, *op. cit.*, p. 238.

<sup>425</sup> Nos parágrafos 14 e 15 do Relatório da OCDE de 1987, podemos encontrar, aliás, dois princípios a este propósito. Parágrafo 14: “**The main principle [...] is that income from entertainment and sporting activities should be taxed in the same way as income from any other activities. Exceptions to this principle should be kept to a minimum**”. Ou seja, os rendimentos provenientes de atividades desportivas (e de entretenimento) devem ser tributados do mesmo modo que os rendimentos de quaisquer outras atividades e as exceções a este princípio devem ser mínimas. Parágrafo 15: “**The second principle [...] is that artistes and athletes are, as other taxpayers, fully liable to tax in their country of residence and, ideally, should be taxed accordingly**”. Isto é, os desportistas e artistas são, como outros contribuintes,

tributar os rendimentos destes sujeitos, com o intuito de se evitarem as dificuldades práticas (“practical difficulties”) encontradas na sua tributação e, também, como consequência da crença da OCDE e dos seus Estados-Membros de que estes poderiam evitar a tributação em ambos os Estados (o da fonte e o da residência): os desportistas (e artistas) mais ricos sobretudo através do uso de esquemas de evasão fiscal e os desportistas e artistas com rendimentos mais baixos (e, portanto, a maior parte das vezes, menos conhecidos, em termos mediáticos) não reportando ao seu Estado da residência os rendimentos que obtinham fora do território deste<sup>426</sup>. Face a tudo isto, este Relatório defendeu que, no caso dos desportistas (e artistas), a tributação no Estado da fonte continuava a ser o procedimento mais adequado, apesar disto ser, obviamente, uma exceção às regras fiscais internacionais<sup>427</sup>. Assim, não só os casos de evasão fiscal, como o uso das chamadas sociedades de “rent-a-star”, estavam abrangidos pelo n.º 2 do artigo 17.º da CMOCDE, como, estranha e igualmente, passaram-no a ser as equipas e os clubes desportivos (ou as orquestras, por exemplo, no caso dos artistas), pelo que, para além dos salários dos desportistas (e dos artistas) serem tributados no Estado da fonte, também os lucros destas entidades legais e separadas dos desportistas (e dos artistas) o passaram a ser<sup>428</sup>. Isto é verdade, na medida em que a remuneração recebida pela equipa ou clube desportivos consiste não só, por exemplo, na soma dos salários dos seus membros, mas contém, igualmente, um elemento de lucro ganho pela própria equipa em si<sup>429</sup>.

Deste modo, estas entidades, apesar de, obviamente, não atuarem elas próprias como desportistas (ou artistas), seriam tributadas no Estado da fonte sobre o seu rendimento, mesmo que lá não possuíssem um EE<sup>430</sup>. O referido Comité percebeu, claramente, que a intenção original do n.º 2 do artigo 17.º da CMOCDE não era esta, mas, mesmo assim, decidiu a favor desta

---

totalmente sujeitos a imposto no seu Estado da residência e, idealmente, devem ser tributados sobre o seu rendimento em conformidade com isso (interpolações e negritos nossos).

<sup>426</sup> Quanto a estes últimos sujeitos, parágrafo 6 do Relatório da OCDE de 1987. Por sua vez, quanto aos desportistas e artistas de topo, parágrafo 7 do mesmo documento.

<sup>427</sup> Parece que o objetivo, pelo menos o principal, do Relatório da OCDE de 1987, era ajudar os Estados-Membros a estabelecerem um sistema através do qual os desportistas (e artistas) fossem efetivamente tributados no Estado da fonte, o que pode ser visto no parágrafo 15 deste documento: “The main purpose of this report is therefore to help member countries to establish a system by which the income of artistes and athletes could effectively be taxed in the country of performance”. Mesmo que nesta luta contra o incumprimento e a evasão fiscal até uma distorção da concorrência se tornasse aceitável: “differences in treatment which exist in some countries **distort competition...**” (Parágrafo 61 do Relatório da OCDE de 1987) (negritos nossos).

<sup>428</sup> MOLENAAR chama a esta mudança, que permite tributar o rendimento das equipas e dos clubes desportivos, “abordagem ilimitada” (“unlimited approach”).

<sup>429</sup> Cfr. DICK MOLENAAR, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 41 e 42, e KAROLINA TETŁAK, “Tax Treatment of Team Performances...”, *op. cit.*, p. 273.

<sup>430</sup> Refere GNOTH: “The OECD Model accentuates the personal activity of the artistes or sportsmen, but not to the other person. The essential fact is the receipt of the remuneration for personal activities carried out by the artistes or the sportsmen”. Neste sentido, BORIS GNOTH, “Taxation of Other Income of Artistes and Sportsmen...”, *op. cit.*, p. 310 e 311. MALIN também aponta nesse sentido e esclarece: “Of course, the entity employing the artiste or sportsman cannot itself personally carry out the artistic or sportive activities; however, this is not required. Otherwise, Art. 17 para. 2 would have no scope of applicability at all. For the application of Art. 17 para. 2 it is decisive that the income accrues to the intermediate person and that it concerns («in respect of») artiste or sportive activities. The income may be regarded as concerning artistic or sportive activities if it results from such activities”. Neste sentido, ALEXANDER MALIN, “Employed Artistes and Sportsmen...”, *op. cit.*, p. 237.

reversão, tornando possível ao Estado da fonte tributar os pagamentos que todas as entidades (para além dos próprios desportistas e, sobretudo, para além das ditas “star companies”) recebessem das atividades desportivas (ou artísticas) dos desportistas e isto apesar de mais justificações ou argumentos não terem sido dados e apresentados<sup>431</sup>. O que é de destacar, portanto, é que parece ter sido o lucro de entidades legais e separadas dos desportistas que passou a ser tributado no Estado da fonte. A redação do n.º 2 do artigo 17.º da CMOCDE tornou o âmbito de aplicação desta disposição tão amplo que ele passou a abranger também as situações que não constituem abuso de direito<sup>432</sup>. Esta disposição pode ter importantes consequências nos eventos desportivos internacionais, nomeadamente naqueles que envolvem performances das seleções nacionais ou desportos de equipa, bem como em todos os outros casos em que os rendimentos da performance desportiva revertem, em vez de diretamente para o desportista, para uma equipa, clube, associação desportiva ou outra entidade<sup>433</sup>. Ora, com este alargamento do âmbito de aplicação do n.º 2 do artigo 17.º da CMOCDE, relativamente a estas situações e a estas entidades, o que podemos dizer é que o Estado da fonte tem o direito a tributar todos os pagamentos a qualquer terceira parte, pelas atividades de performance dos desportistas (ou artistas), mesmo que estes rendimentos não sejam efetivamente recebidos pelo indivíduo como compensação<sup>434/435</sup>.

Foi nos Comentários ao artigo 17.º da CMOCDE de 1992 que esta alteração relativa à aplicação do n.º 2 do artigo 17.º da CMOCDE, sugerida no Relatório da OCDE de 1987, acabaria por ser introduzida<sup>436</sup>. Assim, por exemplo, os Comentários ao artigo 17.º da CMOCDE, radicalmente modificados, passaram a incluir três exemplos de situações em que o n.º 2 do artigo 17.º poderia ser usado, sendo certo que só num deles é que estava a intenção original da OCDE, a qual passava por fazer frente a esquemas de evasão fiscal que eram, recorrentemente, utilizados

---

<sup>431</sup> Parágrafo 89 do Relatório da OCDE de 1987: “The Committee found that there was nothing in the text of paragraph 2 to preclude its application to incorporated teams, troupes, etc., even though **the original intention was different**” (negritos nossos).

<sup>432</sup> Pode até dizer-se que esta disposição deixou de poder ser interpretada como uma regra anti-abuso.

<sup>433</sup> Nos eventos desportivos internacionais, a equipa ou clube (ou até mesmo a seleção, por exemplo) entrará numa relação com o organizador do evento desportivo e atuará como um intermediário (por norma, um intermediário sem um EE constituído no Estado anfitrião do evento desportivo devido à curta duração deste tipo de eventos), recebendo o pagamento que diz respeito à performance da atividade desportiva e, em seguida, remunerará os desportistas.

<sup>434</sup> Deve vincar-se que até aqui o n.º 2 do artigo 17.º da CMOCDE tem aplicação, mesmo que as atividades destas entidades no Estado da fonte não sejam exercidas através de um EE lá localizado, o que seria uma condição para a aplicação do artigo 7.º da CMOCDE. Então, não obstante as disposições deste último artigo, esta regra permite que possa ser cobrado imposto sobre rendimentos que, de acordo com as regras gerais, escapariam à tributação.

<sup>435</sup> Cfr. DICK MOLENAAR, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 42 e 298; KAROLINA TETŁAK, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 63, 64 e 65, e YASMIN WAGNER, “The Historical Background of Art. 17...”, *op. cit.*, p. 62.

<sup>436</sup> Esta alteração juntamente com outras (que teremos oportunidade de discutir adiante), sugeridas pelo Relatório da OCDE de 1987 e introduzidas nos Comentários ao artigo 17.º da CMOCDE de 1992, levaram a que, mais tarde, existisse, durante muito tempo, um enorme contraste entre a CMOCDE e a CMEUA de 1996. Para uma melhor análise das alterações introduzidas na CMOCDE de 1992 a propósito do artigo 17.º e da existência de algumas inconsistências entre estas e o Relatório da OCDE de 1987, e, mesmo, para uma comparação simples entre o texto do artigo 17.º da CMOCDE de 1992 com o da versão de 1977, ver ANDREA PAROLINI, “Historical Development of Article 17...”, *op. cit.*, p. 88, 89 e 90, e YASMIN WAGNER, “The Historical Background of Art. 17...”, *op. cit.*, p. 60, 61 e 62.

através das “star companies”<sup>437</sup>. A propósito desta questão, os EUA e o Canadá (de novo estes dois Estados) e, ainda, a Suíça registaram as suas reservas quanto à aplicação desta nova abordagem do n.º 2 do artigo 17.º da CMOCDE<sup>438</sup>. Afirmaram, assim, que eram da opinião de que esta disposição não devia aplicar-se às entidades, tais como clubes, equipas ou associações desportivas, cuja intenção não fosse criar estruturas de otimização fiscal. Portanto, para estes três Estados<sup>439</sup>, o âmbito de aplicação pessoal do n.º 2 do artigo 17.º da CMOCDE devia estar limitado apenas às situações em que estivessem em causa “star companies” ou quaisquer outras entidades que, direta ou indiretamente, beneficiassem os desportistas individuais, ou seja, sempre com a exigência de que a sociedade de “rent-a-star” fosse controlada pelo desportista ou que este de uma maneira diferente fosse o beneficiário do rendimento gerado pelo terceiro, quer direta ou indiretamente (por exemplo, pela partilha dos lucros da entidade interposta ou através do pagamento de bónus)<sup>440</sup>. Deste modo, para estes três Estados, nos casos em que não estivessem em causa situações abusivas, apenas os salários dos desportistas seriam tributados no Estado da fonte (assumindo-se, claro, que a entidade não teria um EE neste Estado)<sup>441</sup>.

### 8.3. Âmbito de aplicação atual do n.º 2 do artigo 17.º da CMOCDE

Em primeiro lugar, deve dizer-se que a maior parte dos Estados da OCDE incluíram uma regra semelhante ao n.º 2 do artigo 17.º da CMOCDE nas suas CDT's, seguindo as recomendações desta organização<sup>442</sup>. Em segundo lugar, que o texto desta disposição mantém-se praticamente inalterado em relação àquele que constava aquando da introdução desta regra, em 1977, referindo atualmente: “Where income in respect of personal activities exercised by an entertainer or a sportsperson acting as such accrues<sup>443</sup> not to the entertainer or sportsperson but to another person, that income may, notwithstanding the provisions of Article 15, be taxed in the Contracting State in

---

<sup>437</sup> Alínea c) do Comentário 11 ao artigo 17.º da CMOCDE de 1992. Os outros dois exemplos eram ilustrações de situações que não constituíam abuso de direito fiscal, mas em que se devia tributar e sujeitar ao artigo 17.º da CMOCDE todos os pagamentos feitos a terceiras partes, em função de performances desportivas (ou artísticas) que tivessem tido lugar no Estado da fonte, independentemente de os desportistas terem ou não o controlo direto ou indireto destas sociedades ou entidades.

<sup>438</sup> Reservas essas que, nos dias de hoje, continuam a constar do Comentário 16 ao artigo 17.º da CMOCDE: “*Canada, Switzerland and the United States are of the opinion that paragraph 2 of the Article should apply only to cases mentioned in subparagraph 11 c) above and these countries reserve the right to propose an amendment to that effect*” (itálicos no original).

<sup>439</sup> Sobretudo para os EUA que, aliás, defendem e promovem a utilização desta abordagem na sua CM e nas Explicações Técnicas a esta. Este Estado, segundo uma pesquisa de MOLENAAR, usa esta abordagem em 86% das suas CDT's que contêm uma disposição semelhante ao n.º 2 do artigo 17.º da CMOCDE (sendo de 54% a percentagem do Canadá e 45% a percentagem da Suíça).

<sup>440</sup> A esta abordagem, MOLENAAR chama “abordagem limitada” (“limited approach”).

<sup>441</sup> Cfr. DICK MOLENAAR, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 44, 45, 46, 129 e 298; DICK MOLENAAR e HARALD GRAMS, “How to Modernize Income Taxation...”, *op. cit.*, p. 239, e KAROLINA TETŁAK, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 65.

<sup>442</sup> Na verdade, segundo uma extensa pesquisa levada a cabo por MOLENAAR, em 87% dos tratados que têm uma disposição específica semelhante ao artigo 17.º da CMOCDE, para a tributação do rendimento dos desportistas (e artistas), existe uma regra semelhante ao n.º 2 do artigo 17.º da CMOCDE, pelo que esta sugestão da OCDE é, de facto, muito levada em conta.

<sup>443</sup> Para uma análise do significado da palavra “accrue”, no contexto da CMOCDE, e, ainda que antecipemos, sempre que possível, na opinião deste autor, a prioridade deve ser dada ao conceito de relações contratuais. Ver DANIEL FELDERER, “Taxation of Artistic and Athletic Performance...”, *op. cit.*, p. 277 e 278.

which the activities of the entertainer or sports person are exercised”. De resto, os Comentários ao artigo 17.º da CMOCDE esclarecem que esta regra tem como objetivo que os Estados que não têm, no seu Direito interno, “a capacidade de olhar através da pessoa que recebe o rendimento”, possam, contudo, com esta disposição, tributar os pagamentos que quaisquer terceiras entidades recebam em função de performances desportivas (ou artísticas) que tenham lugar no Estado da fonte, mesmo que estas entidades não disponham de um EE neste último Estado<sup>444</sup>. E, como vimos, desde 1992, não só as situações abusivas de evasão fiscal são abrangidas, como também as situações ditas normais que não constituem abuso de direito fiscal o são. Assim, independentemente de o desportista ser o proprietário, um acionista ou, de alguma forma, ter direito a participar nos lucros da entidade, o lucro que uma entidade separada legalmente do desportista receba pela performance desportiva deste sujeito é tributável no Estado onde esta ocorre. Esta mudança removeu qualquer possibilidade de se evitar a tributação na fonte sobre os rendimentos que os desportistas obtêm com as suas performances desportivas<sup>445</sup>.

A este respeito, a OCDE faz questão de afirmar, nos Comentários ao artigo 17.º da CMOCDE, as três situações, às quais, então, o n.º 2 deste artigo se aplica (sendo que só uma delas, a última, constitui uma situação de abuso de direito):

- A primeira diz respeito aos casos em que seja uma entidade de gestão a receber os pagamentos pelas performances desportivas. Será o caso, por exemplo, de um grupo de desportistas (que não esteja em si mesmo constituído como uma entidade jurídica)<sup>446</sup>. Nomeadamente, uma equipa de basquetebolistas, selecionada de entre os melhores jogadores a atuar na NBA, para a realização de jogos de apresentação em Portugal.

- A segunda é quando são as equipas ou clubes desportivos<sup>447</sup> (ou orquestras, por exemplo, no caso dos artistas), constituídos como entidades jurídicas, a receber pagamentos pelas performances desportivas. Neste caso, os membros individuais da equipa ou clube desportivo (os desportistas) serão tributados através do n.º 1 do artigo 17.º da CMOCDE, no Estado onde realizarem as suas atividades como desportistas, relativamente a qualquer remuneração (ou rendimento de que beneficiem) derivado das suas performances. Por sua vez, o lucro obtido pela

---

<sup>444</sup> No Comentário 11 ao artigo 17.º da CMOCDE é possível ler: “Paragraph 1 of the Article deals with income derived by individual entertainers and sports persons 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 sports person 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. If the person receiving the income carries on business activities, tax may be applied by the source country even if the income is not attributable to a permanent establishment there”.

<sup>445</sup> Cfr. DICK MOLENAAR, “Entertainers and Sports persons...”, *op. cit.*, p. 38, e *Taxation of International... op. cit.*, p. 121 a 129 e 298.

<sup>446</sup> Alínea a) do Comentário 11 ao artigo 17.º da CMOCDE.

<sup>447</sup> Sejam eles de futebol, basquetebol, voleibol ou andebol, por exemplo.

entidade jurídica (a equipa ou clube desportivo), por essas mesmas performances, será tributado através do n.º 2 do artigo 17.º da CMOCDE<sup>448</sup>.

- A terceira situação é aquela que abrange certos esquemas de evasão fiscal, em que os rendimentos resultantes da realização das atividades desportivas, por parte dos desportistas (ou dos *entertainers*), não são pagos a estes sujeitos, mas a uma outra entidade (por exemplo, uma “star-company”), de tal forma que estes rendimentos não são tributados, no Estado onde têm lugar estas atividades, nem como rendimentos de serviços pessoais dos desportistas (ou dos *entertainers*), nem como lucros da entidade terceira, na ausência, por parte desta última, de um EE no território deste Estado<sup>449</sup>.

---

<sup>448</sup> Alínea b) do Comentário 11 ao artigo 17.º da CMOCDE.

<sup>449</sup> Alínea c) do Comentário 11 ao artigo 17.º da CMOCDE. Na parte final desta alínea, é, ainda, possível ler: “Some countries «look through» such arrangements under their domestic law and deem the income to be derived by the entertainer or sportsperson; where this is so, paragraph 1 enables them to tax income resulting from activities in their territory. Other countries cannot do this. Where a performance takes place in such a country, paragraph 2 permits it to impose a tax on the profits diverted from the income of the entertainer or sportsperson to the enterprise. It may be, however, that the domestic laws of some States do not enable them to apply such a provision. Such States are free to agree to other solutions or to leave paragraph 2 out of their bilateral conventions”.

## IV – ANÁLISE JURIDICAMENTE ORIENTADA DO ARTIGO 17.º DA CMOCDE

### 9. Antecedentes e *ratio*

#### 9.1. Antecedentes históricos

As primeiras CDT's datam de finais do século XIX/inícios do século XX, embora só a partir da II Guerra Mundial o seu número seja realmente significativo, apesar da dupla tributação (até então praticamente sem relevância, dado o facto das taxas de imposto sobre o rendimento serem baixas) ter começado a ganhar importância logo após a I Guerra Mundial quando os Estados que nela participaram, para financiarem a sua reconstrução, aumentaram, significativamente, as suas taxas de imposto. E nestas CDT's mais antigas, o que é de realçar é que os rendimentos dos desportistas (e dos artistas) não eram alvo de um tratamento especial e diferenciado face ao de outros sujeitos. Os rendimentos destes sujeitos em particular eram colocados a par do tratamento que era dado aos rendimentos das outras pessoas que trabalhavam por conta própria ou dos outros trabalhadores dependentes<sup>450</sup>. Igualmente de mencionar, a título histórico, é a ausência de uma regra especial para a tributação do rendimento dos desportistas nos antecedentes da CMOCDE, ou seja, nas versões da CM para os Impostos Diretos da Liga das Nações, de 1928, 1935, 1943 e 1946 (sobretudo, nestas duas últimas por serem consideradas os precursores mais diretos da CMOCDE), pelo que esta tributação, neste âmbito, seguia, também, uma vez mais, as regras normais que se aplicavam ao rendimento das outras pessoas que trabalhavam por conta própria ou aos outros trabalhadores dependentes<sup>451/452</sup>.

O aparecimento de uma regra especial de tributação para o rendimento dos desportistas (e artistas) não se deu com a primeira versão da CMOCDE, de 1963. Com efeito, a primeira vez que foi criada uma regra deste género aconteceu antes, em 1939, durante as negociações para a celebração da CDT entre os EUA e a Suécia, já que o artigo XI da versão preliminar desta CDT que

---

<sup>450</sup> Os rendimentos só seriam tributados no Estado da fonte se o exercício da profissão implicasse a utilização de um EE nesse Estado, tal como acontecia com outras profissões liberais (como as de engenheiro, arquiteto, médico ou advogado), enquanto relativamente aos rendimentos provenientes de salários ou vencimentos, os pagamentos a partir de fundos públicos seriam tributados no Estado onde estes fossem efetuados. Destaque-se, ainda, o facto de que estas CDT's deixavam em aberto a questão sobre os salários ou vencimentos a partir de entidades privadas.

<sup>451</sup> A regra contida, por exemplo, no artigo VI da CM para os Impostos Diretos da Liga das Nações, de 1946, que abrangia os rendimentos de praticamente todos os empregos privados e a prática de quase todas as profissões, era a de que os rendimentos dos serviços pessoais e do trabalho deviam ser tributados no Estado onde fossem prestados, excetuando-se, no entanto, as pessoas que trabalhassem por conta própria que não tivessem um EE neste Estado e as pessoas que lá permanecessem por menos de 6 meses num ano, sendo que estas regras se aplicavam a todos os sujeitos, incluindo os **desportistas**, quer trabalhassem por conta própria, quer fossem trabalhadores dependentes. De fora deste artigo ficavam as pensões privadas, os rendimentos de negócios, os dividendos, os *royalties*, os rendimentos da navegação internacional e os salários e pensões dos funcionários públicos, cuja tributação estava prevista noutros artigos (negrito nosso).

<sup>452</sup> Cfr. DICK MOLENAAR, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 19 a 24, e MARIA MARGARIDA CORDEIRO MESQUITA, *As Convenções sobre Dupla...*, *op. cit.*, p.18. Para uma mais completa análise e até comparação dos artigos relevantes a este propósito, entre as versões da CM para os Impostos Diretos da Liga das Nações, de 1943 ("CM do México") e 1946 ("CM de Londres"), ver ANDREA PAROLINI, "Historical Development of Article 17..." , *op. cit.*, p. 76, 77 e 78, e YASMIN WAGNER, "The Historical Background of Art. 17..." , *op. cit.*, p. 57 e 58.

estabelecia, na sua alínea a), que a compensação pelo trabalho ou serviços pessoais, incluindo as profissões liberais, devia ser tributada apenas no Estado em que estes fossem prestados e que impunha, nas suas alíneas b) e c), restrições a esta tributação no Estado da fonte pelas regras dos 180 e 90 dias, de acordo com as quais o direito a tributar estes rendimentos pertencia ao Estado da residência e não ao Estado da fonte, caso a estadia do contribuinte neste último Estado fosse muito curta, previa uma exceção a estas restrições no caso dos rendimentos de atletas profissionais<sup>453</sup>. Assim, os rendimentos destes sujeitos podiam ser livremente tributados no Estado da fonte, independentemente dos dias que lá permanecessem, já que a eles não se aplicavam, portanto, estas regras dos 180 e 90 dias. E esta regra viria mesmo a ser incorporada na CDT entre os EUA e a Suécia, de 1939<sup>454</sup>.

Mas, a discussão em torno desta medida só se viria a iniciar mais tarde quando uma regra deste género foi incorporada, igualmente, nas CDT's entre os EUA e o Canadá, em 1942, e, especialmente, entre os EUA e o Reino Unido, em 1945, já que estas regras especiais (menos favoráveis) causaram controvérsia nos círculos artísticos, nos EUA, sobretudo nos atores, que as consideravam incompreensíveis, na medida em que estes sujeitos se sentiam discriminados em comparação com outras profissões, como as de advogados ou médicos. E, de facto, esta discussão e esta oposição contra a existência de uma regra deste tipo na CDT entre os EUA e o Reino Unido, levada a cabo pelos representantes dos atores, vincando que não havia nenhuma justificação para este tratamento diferente, surtiu efeito, com o Protocolo de 1946 para a CDT entre os EUA e o Reino Unido de 1945 a remover esta regra<sup>455</sup>. No entanto, apesar da remoção desta disposição

---

<sup>453</sup> Bem como, também, rendimentos profissionais de outros indivíduos como atores, artistas e músicos, já que a alínea d) do artigo XI da versão preliminar desta CDT previa o seguinte: "The provisions of paragraphs (b) and (c) of this Article shall have no application to the professional earnings of such individuals as actors, artists, musicians and professional athletes". Foi a delegação dos EUA que insistiu para que esta alínea fosse introduzida, apesar de não apresentarem uma razão para sustentar a sua posição e não obstante as objeções da delegação sueca. Na verdade, terá sido sugerido que os negociadores da delegação americana terão reconhecido a possibilidade dos atores suecos ganharem grandes quantias de dinheiro nos EUA num curto período de tempo, sem precisarem de um EE e que, por isso, terão dado conta da necessidade de se introduzir a referida alínea d) para que os rendimentos destes sujeitos fossem tributados nos EUA. No entanto, tendo em conta que terá sido relativamente pequeno o número de atores ou desportistas suecos a irem para os EUA, em 1939, e, tendo em conta, também, que o próprio Departamento de Tesouraria Americano admitia que o montante de rendimento sujeito ao artigo XI era insignificante, pode considerar-se que isto não deixa de ser um pouco estranho. A título de curiosidade, diga-se que há autores que falam em atrizes como Greta Garbo e Ingrid Bergman que estariam a ganhar uma fortuna nos EUA.

<sup>454</sup> Cfr. DANIEL SANDLER, "Artistes and Sportsmen...", *op. cit.*, p. 217; DICK MOLENAAR, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 24, 25 e 26; JIŘÍ ZOUBEK, "Notion of Sportsmen in Art. 17...", *op. cit.*, p. 38, e KAROLINA TETĚLAK, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 44. Para uma descrição pormenorizada da discussão, nos EUA, sobre esta proposta de CDT sobre o rendimento, entre este Estado e a Suécia e também sobre os desenvolvimentos subsequentes, ver JOEL A. NITIKMAN, "Article 17 of the OECD Model Treaty...", *op. cit.*, p. 269 a 272.

<sup>455</sup> Não obstante estes argumentos apresentados pelos representantes dos atores numa audiência perante uma subcomissão da Comissão de Relações Exteriores do Senado dos EUA, que se reuniu, a 17 de abril de 1946, para analisar a CDT entre os EUA e o Reino Unido, de 1945, o negociador-chefe, do lado americano, desta CDT, Eldon King, justificou a inclusão desta disposição específica para os desportistas e artistas, referindo que os atores americanos (e, assim, os desportistas) que fossem tributados no Reino Unido teriam direito a um crédito fiscal nos EUA, pelo que, desta forma, não haveria lugar a dupla tributação. Também o chefe de gabinete da Comissão Conjunta sobre a Tributação de Receitas Internas, Colin Stam, justificava a inclusão desta disposição com o facto de que, segundo a lei americana, os não residentes que trabalhassem nos EUA por um período inferior a 90 dias e que ganhassem menos de 3000 dólares estariam isentos de tributação sobre estes rendimentos, acrescentando, no entanto, que tal disposição permitiria que os pugilistas e as estrelas do teatro não residentes que atuassem nos EUA, por um período de 2 a 3 meses, e que recebessem, por isso, uma remuneração elevada pelos seus serviços, podiam ser tributados neste Estado sobre esta remuneração. Mas, a verdade é que a tal subcomissão da Comissão de Relações Exteriores do Senado dos EUA recomendou que o n.º 3 do artigo XI desta CDT, que continha esta disposição, fosse eliminado, uma vez que existia uma base forte para sustentar o ponto de vista de que esta

através deste Protocolo e de os EUA terem celebrado CDT's, entre 1946 e 1951, nas quais não havia uma regra semelhante, estas foram apenas casos isolados, já que este princípio e esta regra especial de tributar de forma específica os rendimentos dos desportistas e dos artistas no Estado da fonte surgiu nas CDT's que os EUA celebraram com a Nova Zelândia e a África do Sul<sup>456</sup>. Daqui em diante, ou seja, de 1951 para a frente, esta regra rapidamente apareceu num grande número de outras CDT's que os EUA entretanto celebraram, mas o mesmo aconteceu com as CDT's de outros Estados<sup>457</sup>.

Uma outra discussão<sup>458</sup> teve lugar, em 1977, aquando da elaboração da proposta de tratado entre os EUA e o Reino Unido que tinha como objetivo substituir a anterior CDT entre os dois Estados, a de 1945. Com efeito, o representante dos atores<sup>459</sup> apresentou um exemplo padrão e muito pertinente sobre o facto de uma regra deste género ser discriminatória, não obstante a subcomissão responsável por analisar e avaliar a proposta de tratado não ter ficado impressionada e ter recomendado que na nova CDT fosse incluída uma regra que tratasse os rendimentos dos artistas e dos desportistas de modo especial: ele argumentou que se uma companhia de cinema americana fosse para o Reino Unido fazer um filme e levasse, como é habitual, inúmeros atores e, ao mesmo tempo, muitas outras pessoas que atuam por “de trás das câmaras”, se uma regra desse género existisse na CDT, então os atores veriam os rendimentos que recebessem no Reino Unido (o Estado da fonte) serem lá tributados e ao regressarem aos EUA receberiam um crédito fiscal pelos impostos pagos no exterior, mas acabariam por ter pago sempre a taxa de imposto do Reino Unido que era mais elevada. Enquanto isso, por sua vez, os não atores (os sujeitos por “de trás das câmaras”) estariam isentos de tributação no Reino Unido sobre o seu rendimento, já que, à partida, não possuiriam um EE neste Estado e estariam presentes no território deste por um curto período de tempo, pelo que, assim, pagariam, unicamente, os seus impostos nos EUA, enquanto contribuintes sujeitos a uma obrigação tributária ilimitada em relação a todos os seus rendimentos auferidos, mas pagando uma taxa de imposto mais baixa (em comparação com a do Reino Unido) no respeitante a estes rendimentos recebidos neste último Estado. Portanto, seria

---

podia ser discriminatória, sendo que, então, esta recomendação foi finalmente adotada pelo artigo I do Protocolo de 1946 para a CDT entre os EUA e o Reino Unido de 1945. No entanto, depois do Protocolo entrar em vigor, o “IRS”, nos EUA, lamentou esta decisão e o “Inland Revenue Department”, no Reino Unido, inicialmente recusou-se a aceitá-la.

<sup>456</sup> A propósito da inclusão de uma tal regra especial nessas CDT's, podemos acrescentar que o negociador-chefe da delegação americana, de novo Eldon King, tal como acontecera na CDT com o Reino Unido, justificou esta inclusão, apesar de admitir que esta regra podia ser entendida por alguns como discriminatória, com a vontade desses dois Estados, a Nova Zelândia e a África do Sul, em que tal acontecesse, acrescentando que, ao longo das negociações, as autoridades americanas já tinham ganho alguns pontos e perdidos outros e que, por isso, a aceitação desta inclusão podia, nesse sentido, conduzir as negociações a bom porto. Além disso, referia que, tirando o Protocolo de 1946 à CDT entre os EUA e o Reino Unido, este último Estado inseria sempre uma regra deste género nas suas CDT's com outros Estados.

<sup>457</sup> Cfr. DICK MOLENAAR, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 25 a 30, e KAROLINA TETŁAK, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 44 e 45.

<sup>458</sup> E, talvez, a última tentativa de os representantes dos atores tentarem eliminar esta regra especial.

<sup>459</sup> O advogado do “Screen Actors Guild”, Paul Berger.

difícil que isto não fosse discriminatório, quando estava em causa, na verdade, o mesmo rendimento por se trabalhar no mesmo local, ao mesmo tempo<sup>460</sup>.

É interessante notar que também as CDT's celebradas pela Alemanha, nos anos de 1950 e 1960, incluíam uma regra deste género, mas que este Estado estabelecia uma diferença entre os desportistas e artistas que eram trabalhadores dependentes e aqueles que eram trabalhadores por conta própria. Nestas CDT's, só estes últimos sujeitos (os trabalhadores independentes) estavam sujeitos à disposição especial para tributar o rendimento dos desportistas e artistas no Estado da fonte. Os trabalhadores dependentes, por sua vez, estariam sujeitos às regras de alocação normais e, portanto, só seriam tributados no Estado da fonte sobre o seu rendimento se lá permanecessem mais de 183 dias ou se a remuneração do seu trabalho fosse paga por um empregador residente nesse Estado ou através de um EE que este último lá tivesse. Não é claro, no entanto, porque é que as autoridades alemãs adotavam esta solução nas suas CDT's<sup>461</sup>, até esta prática ser interrompida pela CDT que a Alemanha celebrou com o Reino Unido, em 1964. Nesta CDT já ficou acordado que, independentemente dos desportistas e artistas não residentes serem trabalhadores dependentes ou independentes, estes sujeitos seriam tributados no Estado da fonte. Daqui em diante, a Alemanha passou a incluir uma disposição deste género e abandonou a opção anterior na sua política de celebração de CDT's<sup>462</sup>.

## 9.2. Génese

Quanto ao aparecimento de uma regra específica para a tributação do rendimento dos desportistas e artistas na CMOCDE deve referir-se, em primeiro lugar, que o Segundo Relatório do Comité Fiscal da Organização para a Cooperação Económica Europeia (OECE, a organização que viria a dar origem à OCDE), de 1959, quando muitas CDT's já continham uma regra deste tipo, e, até em função disso, já propunha que uma regra deste género incorporasse uma das disposições do Projeto para a Convenção-Modelo da OECE, mais tarde OCDE<sup>463</sup>. De facto, o artigo sugerido previa o seguinte: "Notwithstanding anything contained in this Convention, income derived by

---

<sup>460</sup> Cfr. DICK MOLENAAR, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 30 e 31. Em nossa opinião, não deixa de ser curioso que muitos dos elementos básicos apresentados pelos representantes dos atores, aquando da discussão da inclusão de uma regra deste género nos tratados celebrados pelos EUA, sobretudo com o Reino Unido, ainda se mantêm atuais. Para uma breve, mas detalhada história do surgimento de uma regra especial de tributação para o rendimento dos desportistas e artistas, ver, igualmente, DANIEL SANDLER, "Artistes and Sportsmen...", *op. cit.*, p. 217 e seguintes, e, sobretudo, JOEL A. NITIKMAN, "Article 17 of the OECD Model...", *op. cit.*, p. 268 e seguintes.

<sup>461</sup> Algo que se verificou entre 1954 e meados da década de 60 do século XX.

<sup>462</sup> Cfr. DICK MOLENAAR, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 31, 32 e 33.

<sup>463</sup> Na verdade, para sermos mais específicos, a primeira referência a um artigo especial para a tributação do rendimento dos desportistas e dos artistas, sugerido pelo Grupo de Trabalho 10 do Comité Fiscal da OECE, pode ser encontrada no Documento FC/WP10(58)1, emitido a 31 de janeiro de 1958, onde se lia em relação ao artigo F: "Notwithstanding anything contained in this Convention, profits or remuneration derived by public entertainers such as theatre, motion picture, radio or television artistes, musicians and professional athletes, or by persons arranging public entertainments in which such entertainers take part, shall be subjected to tax in the Contracting State in which the services are performed".

public entertainers, such as theatre, motion picture, radio or television artistes, and musicians, and by athletes, from their personal activities as such may be taxed in the Contracting State in which these activities are exercised”<sup>464</sup>. No entanto, na verdade, este Relatório, para justificar a inclusão deste artigo, identificava apenas algumas dificuldades práticas relacionadas com a tributação do rendimento dos desportistas e dos artistas que atuavam perante o público, mas não dava exemplos dos problemas que os governos nacionais enfrentavam e experienciavam com a tributação do rendimento destes sujeitos não residentes, nem apresentava outras evidências e justificações para esta inclusão<sup>465</sup>. Não explicava sequer o porquê desta regra não se aplicar a todos aqueles caracterizados por uma grande mobilidade, mas, sim, apenas aos desportistas e artistas<sup>466</sup>.

A este nível, devemos referir que a própria OECE, de forma implícita até, reconhecia a possibilidade de esta regra especial poder criar obstáculos no mundo internacional do desporto e das artes, na medida em que poderia dificultar e impedir as trocas desportivas e culturais<sup>467</sup>, o significava que os desportistas e os artistas iriam sofrer as consequências de uma regra fiscal para a qual praticamente nenhuma justificação ou evidência tinham sido dadas de forma clara e inequívoca, parecendo também com isto que a preocupação dos Estados, nesta questão, não era propriamente eliminar a dupla tributação, mas, sobretudo, assegurar uma tributação segura. A OCDE parece ter tido sempre noção que o âmbito de aplicação desta regra era muito amplo e que consequências negativas iam ter lugar<sup>468/469</sup>.

---

<sup>464</sup> Artigo XI proposto pelo Segundo Relatório do Comité Fiscal da OECE, de julho de 1959. Sendo que, no Parágrafo 11 dos Comentários a este Relatório, era explicado como, então, se aplicaria este artigo: “The provisions of Article XI relate to public entertainers and athletes and stipulate that they may be taxed in the State in which the activities are performed, whether these are of an independent or of a depend nature. This provision is an exception, in the first case, to the rule laid down in Article VI (Independent activities), in the second case, to the rule laid down in paragraph 2 of Article VII (Salaries and wages)”. E diga-se que o artigo proposto pelo Segundo Relatório do Comité Fiscal da OECE, de julho de 1959, tinha algumas diferenças face ao artigo F do Documento FC/WP10(58)1, já que deixava de fora os lucros realizados pelas pessoas que organizassem o evento.

<sup>465</sup> Na parte inicial do Comentário 12 ao artigo proposto, para justificar a inclusão de um tal artigo, pode apenas ler-se: “By this provision the **practical difficulties** are avoided which often arise in taxing public entertainers and athletes performing abroad” (negritos nossos). Não existe, na doutrina, um acordo unânime sobre o que era exatamente entendido por “dificuldades práticas”, naquela altura.

<sup>466</sup> Cfr. ANDREA PAROLINI, “Historical Development of Article 17...”, *op. cit.*, p. 78 e 79; DANIEL SANDLER, “Artistes and Sportsmen...”, *op. cit.*, p. 217; DICK MOLENAAR, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 33 e 34; KAROLINA TETĀK, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 45; MARYTE SOMARE, “Alternative Provisions to Art 17...”, *op. cit.*, p. 79, e YASMIN WAGNER, “The Historical Background of Art. 17...”, *op. cit.*, p. 58.

<sup>467</sup> Neste sentido, de novo, Parágrafo 12 dos Comentários ao Segundo Relatório do Comité de Assuntos Fiscais da OECE, de julho de 1959.

<sup>468</sup> Isto pode ser constatado pelo facto de o mesmo Parágrafo 12 dos Comentários ao Segundo Relatório do Comité de Assuntos Fiscais da OECE, de julho de 1959 enunciar, também, uma solução para esta desvantagem ser superada: “In order to overcome this disadvantage, the States concerned may, by common agreement, limit the application of Article XI to independent activities by adding its provisions to those of Article VI relating to professional services and other independent activities of a similar character. In such case, public entertainers and athletes performing for a salary or wages would automatically come within Article VII and thus be entitled to the exemptions provided for in paragraph 2 of that Article”. Uma solução semelhante àquela que constava das CDT’s alemãs, entre 1954 e meados da década de 60 do século XX, como vimos anteriormente. Contudo, também a este propósito, mais uma vez, nenhuma justificação era apresentada para esta divisão, sendo que, além do mais, tal solução proposta não era colocada no texto em si do próprio artigo sugerido, mas apenas mencionada como uma opção nos Comentários, o que não lhe dava, de todo, o mesmo peso.

<sup>469</sup> Cfr. ANDREA PAROLINI, “Historical Development of Article 17...”, *op. cit.*, p. 78, 79 e 80; DICK MOLENAAR, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 34 e 35; MARYTE SOMARE, “Alternative Provisions to Art 17...”, *op. cit.*, p. 80, e YASMIN WAGNER, “The Historical Background of Art. 17...”, *op. cit.*, p. 58 e 59.

Em 30 de julho de 1963, já como OCDE e não como OECE, foi, então, publicada a versão original da CMOCDE, que continha, portanto, uma disposição específica para a tributação do rendimento destes sujeitos, o artigo 17.<sup>o</sup><sup>470</sup>. Face ao artigo do Segundo Relatório do Comité de Assuntos Fiscais da OECE, de julho de 1959, o texto foi ligeiramente modificado, mas manteve o seu significado: “Notwithstanding the provisions of Articles 14 and 15, income derived by public entertainers, such as theatre, motion picture, radio or television artistes, and musicians, and by athletes, from their personal activities as such may be taxed in the Contracting State in which these activities are exercised”<sup>471</sup>. A maior parte dos Estados seguiram as recomendações da OCDE para a utilização da estrutura da CMOCDE, quando celebrassem CDT’s, e, portanto, introduziram nestas o artigo 17.<sup>o</sup> da CMOCDE. Contudo, fizeram-no sem qualquer tipo de reserva, ou seja, sem terem em conta as observações críticas sobre a aplicação deste artigo, as quais constavam, como se viu, dos próprios Comentários, e que referiam a criação de obstáculos às trocas culturais e desportivas, pelo que, assim, infelizmente, por esta altura, não foram tomados em conta, de forma séria, pela OCDE, as ineficiências e os efeitos negativos da aplicação desta regra especial, na circulação internacional dos desportistas e artistas<sup>472</sup>.

### **9.3. *Ratio***

Aquando da introdução do artigo 17.<sup>o</sup> na CMOCDE, como vimos, não eram indicadas as razões para tal, a não ser uma breve referência a certas “dificuldades práticas”. Com efeito, é uma surpresa que pouco destaque tenha sido dado na história do artigo 17.<sup>o</sup> da CMOCDE à sua *ratio*. Só mais tarde, com o Relatório da OCDE de 1987 e os Comentários a este artigo na CMOCDE de 1992, esta organização procurou identificar a *ratio* por detrás da introdução e aplicação deste artigo. Em relação às principais razões por detrás das dificuldades práticas iniciais, alguma parte da doutrina aponta as seguintes: meios insuficientes para rastrear o rendimento dos contribuintes com grande mobilidade, relativo pouco desenvolvimento de uma rede de CDT’s e um quadro incompleto no que respeitava à troca de informações e assistência mútua entre Estados e, ainda,

---

<sup>470</sup> Artigo que tinha sido renumerado face ao Segundo Relatório do Comité Fiscal da OECE, de julho de 1959, em que era o artigo XI.

<sup>471</sup> Por sua vez, os Comentários ao, então, artigo 17.<sup>o</sup> da CMOCDE mantiveram-se praticamente iguais àqueles que constavam do Segundo Relatório da OECE, que já tivemos oportunidade de analisar. Diga-se, porventura, que, a este respeito, também nenhuma reserva foi anexada. Chamamos a atenção também para o facto de o texto do artigo 17.<sup>o</sup> da CMOCDE de 1963 na versão francesa se referir aos “professionnels du spectacle”, enquanto o texto inglês se referia, como vimos, aos “public entertainers” (diferença que já se verificava no artigo XI do Segundo Relatório do Comité de Assuntos Fiscais da OECE), discrepância esta na tradução que viria a criar algumas dificuldades na interpretação de determinadas CDT’s concluídas com base nas orientações fornecidas por este Relatório. Neste sentido, e, onde é possível comparar, de uma maneira simples, o texto do artigo 17.<sup>o</sup> da CMOCDE de 1963 com o do artigo XI do Segundo Relatório do Comité de Assuntos Fiscais da OECE, ANDREA PAROLINI, “Historical Development of Article 17...”, *op. cit.*, p. 80.

<sup>472</sup> Cfr. DICK MOLENAAR, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 35 e 36.

a natureza e o número de atividades que os desportistas (e os artistas) poderiam desempenhar, ao mesmo tempo, no Estado da residência e fora dele<sup>473</sup>.

O Relatório de 1987 sustentou que era necessária esta forma de tributar o rendimento dos desportistas na medida em que estavam em causa atividades de curta duração (às vezes estava em causa até uma única performance desportiva no Estado da fonte), uma distinção cada vez mais desfocada entre atividades independentes e dependentes e atividades de negócios e a utilização de meios sofisticados de evasão fiscal por parte destes sujeitos<sup>474</sup>. Deve referir-se que a utilização de meios sofisticados de evasão fiscal seria levada a cabo pelos desportistas mais mediáticos e com rendimentos mais elevados, enquanto o Relatório da OCDE de 1987 também destaca que os desportistas normais, com rendimentos mais baixos, por sua vez, não declarariam os seus rendimentos obtidos no exterior no seu Estado da residência (não conformidade fiscal). Portanto, atendendo a tudo isto, a OCDE considerou que o Estado da fonte estaria numa melhor posição para cobrar imposto sobre os rendimentos dos desportistas, impondo uma retenção na fonte obrigatória sobre aqueles que efetuam os pagamentos pelos serviços pessoais prestados por estes sujeitos. E que é melhor que um Estado cobre imposto sobre os rendimentos destes contribuintes do que nenhum o faça. O artigo 17.º da CMOCDE pode ser visto, por isso, para uma parte da doutrina pelo menos, como uma medida anti-evasão fiscal, motivada por dois aspetos: dificuldades em se tributar o rendimento derivado das atividades itinerantes, neste caso, apenas dos desportistas e dos *entertainers* e devido à falha dos procedimentos fornecidos pelo artigo 26.º da CMOCDE, relativos à troca de informação<sup>475</sup>.

De qualquer das formas, a OCDE não tinha, segundo WAGNER, quaisquer princípios económicos de tributação em vista quando introduziu o artigo 17.º da sua CM, pois, não obstante este preceito atribuir o direito a tributar ao Estado onde ocorre a performance desportiva (o Estado da fonte), isto não quer dizer, necessariamente, que segue o princípio da fonte, pois, tratando-se de uma regra de distribuição aberta apenas respeita o princípio da fonte quando o método de isenção é exigido pela CDT (nem mesmo o método de isenção com progressão o permite)<sup>476</sup>.

---

<sup>473</sup> Cfr. DANIEL SANDLER, "Artistes and Sportsmen...", *op. cit.*, p. 217, e MARYTE SOMARE, "Alternative Provisions to Art 17...", *op. cit.*, p. 79.

<sup>474</sup> As disposições do artigo 17.º da CMOCDE responderão, para SOMARE, a estes três aspetos. A questão das atividades de curta duração é respondida, atribuindo ao Estado da fonte um direito primário a tributar, visto que este Estado estará numa melhor posição para tributar o rendimento do desportista pelas atividades no seu território. A segunda questão da difícil distinção entre atividades independentes e dependentes e atividades de negócios, é resolvida pelo caráter especial do artigo 17.º da CMOCDE que tem prioridade sobre a aplicação dos artigos 7.º e 15.º da CMOCDE. E a questão da evasão fiscal, é abarcada pelo n.º 2 do artigo 17.º da CMOCDE, o qual se aplica a situações abusivas (e, hoje em dia, até a situações não abusivas).

<sup>475</sup> Cfr. ANDREA PAROLINI, "Historical Development of Article 17...", *op. cit.*, p. 85; AUGUSTO FANTOZZI, "Conclusions", *op. cit.*, p. 672; DANIEL SANDLER, "Artistes and Sportsmen...", *op. cit.*, p. 220, 225 e 235, e MARYTE SOMARE, "Alternative Provisions to Art 17...", *op. cit.*, p. 79 e 80.

<sup>476</sup> Cfr. YASMIN WAGNER, "The Historical Background of Art. 17...", *op. cit.*, p. 63.

#### 9.4. Posição da OCDE no seu recente Relatório de 2014

A OCDE promoveu, em 2010<sup>477</sup>, uma discussão pública a respeito do artigo 17.º da sua CM<sup>478</sup>. Quaisquer partes interessadas podiam participar e sugerir comentários às propostas contidas no documento “Discussion Draft on the Application of Article 17 (Artistes and Sportsmen) of the OECD Model Tax Convention”, as quais visavam os Comentários ao artigo 17.º da CMOCDE, fosse pela sua modificação, fosse até pela adição de novos Comentários<sup>479</sup>. Esta discussão, por sua vez, viria a resultar no Relatório de 2014, “Issues Related to Article 17 of the OECD Model Tax Convention”, do qual a versão final das alterações seria adotada na versão da CMOCDE de 2014<sup>480</sup>.

Este recente Relatório da OCDE levou a que, na versão da CMOCDE de 2014, os Comentários ao artigo 17.º duplicassem de tamanho, com mais texto a clarificar a aplicação deste preceito, e com a adição de novas opções para, no essencial, se restringir o seu âmbito de aplicação<sup>481</sup>. Efetivamente, a OCDE fez um esforço para esclarecer determinadas ambiguidades e alguns problemas práticos que surgem no contexto do artigo 17.º da sua CM, acrescentando vários exemplos da aplicação deste artigo aos seus Comentários. Para todos os efeitos, o seu maior esforço passou, como se disse, por tentar restringir o âmbito de aplicação deste artigo<sup>482/483</sup>. Por sua vez, o texto em si mesmo do artigo 17.º da CMOCDE teve apenas alterações editoriais menores que não alteraram a sua substância<sup>484</sup>.

Ora, neste recente Relatório da OCDE, a grande maioria dos Estados que fazem parte desta organização, manteve a sua posição de que o artigo 17.º da CMOCDE deveria ser mantido,

---

<sup>477</sup> Entre 23 de abril e 31 de julho desse ano.

<sup>478</sup> Isto terá acontecido apenas nesta altura, pois a OCDE, inicialmente, não acreditava que havia algo errado com a conceção e modo de aplicação do artigo 17.º da sua CM.

<sup>479</sup> Deve dizer-se que foram recebidos Comentários de dez indivíduos e organizações (enviaram Comentários: All Arts Tax Advisers, Cirque du Soleil, Ricardo da Palma Borges, FEPS, Cristian Garate, Music Managers Forum, Pearle, RSM Tenon, Taxand, and Craig West) e que muitos destes Comentários não se relacionavam com as específicas propostas contidas no documento.

<sup>480</sup> Estas mudanças foram o culminar de mais de dez anos de trabalho de um grupo de direção da OCDE para a revisão da CM desta organização, despoletadas, sobretudo, pela decisão de um tribunal fiscal do Canadá no caso “Cheek v. The Queen”, que já tivemos oportunidade de ver, já que esta decisão permitiu constatar que os Estados-Membros da OCDE tinham perspectivas diferentes a este respeito e que os Comentários ao artigo 17.º da CMOCDE deviam, pois, ser mais claros. Isto levou a que o grupo de direção respondesse também a outras questões adicionais ao longo dos anos e que, por fim, o seu trabalho, com as propostas sugeridas por este grupo, fosse, em 2010, submetido a comentários públicos. Este grupo reviu depois as propostas recebidas, mesmo aquelas que não diziam respeito às propostas que tinham sugerido, e os resultados finais foram incluídos no Relatório de 2014, “Issues Related to Article 17 of the OECD Model Tax Convention”.

<sup>481</sup> Também a epígrafe do artigo 17.º da CMOCDE foi alterada de “Artistes and sportsmen” para “Entertainers and sportspersons”.

<sup>482</sup> Até 2014, haviam apenas duas possibilidades de se restringir a aplicação do artigo 17.º da CMOCDE, que passavam por excluir a aplicação deste artigo aos desportistas financiados por fundos públicos e aos desportistas numa relação de emprego. Ora, os Comentários ao artigo 17.º da CMOCDE de 2014 vieram trazer outras opções a este respeito, as quais, como as duas anteriores, têm um caráter opcional, podendo os Estados, portanto, decidir se as desejam ou não implementar. No nosso trabalho, mais à frente, abordaremos todas estas opções.

<sup>483</sup> Cfr. DICK MOLENAAR, “Entertainers and Sportspersons...”, *op. cit.*, p. 37; DICK MOLENAAR e HARALD GRAMS, “The Critical Need for Reform of Article 17...”, *op. cit.*, p. 1; JACQUES SASSEVILLE, “The 2014 Changes to Article 17...”, *op. cit.*, p. 111; KAROLINA TETŁAK, “The 2014 update to art. 17...”, *op. cit.*, p. 13, e MARYTE SOMARE, “Alternative Provisions to Art 17...”, *op. cit.*, p. 80 e 81.

<sup>484</sup> No nosso caso, optámos por dar conta das alterações menores ao texto do artigo 17.º da CMOCDE e também da maior parte das alterações aos Comentários deste artigo ao longo do nosso trabalho, em função da matéria e das questões específicas a que dizem respeito. Para uma perspetiva geral de todas as alterações relacionadas com o artigo 17.º da CMOCDE e os seus Comentários, introduzidas na versão de 2014 desta CM, e, até, para uma descrição dos pontos de vista divergentes dos Estados a respeito destas alterações, quer dos Estados-Membros da OCDE, quer dos não Membros, ou para uma mais pormenorizada análise de todo o contexto que levou às conclusões do referido Relatório da OCDE de 2014, ver JACQUES SASSEVILLE, “The 2014 Changes to Article 17...”, *op. cit.*, p. 104 a 115.

já que a propósito da discussão pública, iniciada em abril de 2010, alguns indivíduos e organizações avançaram com a proposta de este preceito ser eliminado<sup>485</sup>. A OCDE, em 2014, assentou a existência do artigo 17.º da sua CM, essencialmente, em três razões<sup>486</sup>:

- A tributação no Estado da residência não deveria ser assumida, tendo em conta as dificuldades em obter a informação relevante para que tal fosse possível;

- O artigo 17.º da CMOCDE permite que se proceda à tributação do rendimento de um determinado número de sujeitos que obtêm rendimentos elevados, os quais poderiam facilmente mudar a sua residência fiscal para ordenamentos de baixa tributação;

- A tributação na fonte do rendimento abrangido pelo artigo 17.º da CMOCDE pode ser administrada facilmente.

Para todos os efeitos, não deixa de ser interessante notar que, quer as alterações sugeridas neste Relatório, não obstante o esforço da OCDE em tentar clarificar determinadas questões, quer a manutenção do artigo 17.º da CMOCDE, provoquem muitas críticas na doutrina (independentemente de se reconhecer que algumas questões ficaram mais esclarecidas). Deixamos aqui as principais:

- Duvida-se que estas mudanças contribuam para uma melhor e mais profunda compreensão do artigo 17.º e do seu significado prático, já que, na generalidade, não ajudam a perceber como este artigo deve ser aplicado e, aliás, algumas das explicações e dos novos conceitos podem até levantar novas questões e dificuldades práticas. Outras questões já existentes não foram resolvidas de um modo satisfatório e continuarão a fazer da vida dos desportistas e, mesmo das administrações fiscais dos Estados da fonte, difícil na prática<sup>487</sup>.

- Existem áreas abertas à interpretação, isto na medida em que dois casos nunca são exatamente o mesmo e, portanto, subsistem dúvidas sobre se uma interpretação *standard* de um caso pode ser transferida para outro. E é desapontante que os Comentários não tenham em conta, quando foram incorporadas as novas alterações, algumas propostas e preocupações que surgiram aquando da discussão pública promovida pela OCDE em 2010, levando a que continuem a existir

---

<sup>485</sup> Alguns destes Comentários referiram-se, expressamente, ao exemplo da Holanda. Este Estado, aliás, unilateralmente, deixou de tributar os desportistas não residentes sobre os rendimentos que obtenham no seu território, se os desportistas não residentes residirem num Estado com o qual a Holanda tenha uma CDT celebrada. E, aliás, também estabeleceu, na sua política de celebração de CDT's, que não irá mais incluir, sempre que possível, um artigo semelhante ao artigo 17.º da CMOCDE nas suas CDT's. Mais à frente, no nosso trabalho, analisaremos melhor esta questão e o que tem sido dito na doutrina a propósito da eliminação ou remoção do artigo 17.º da CMOCDE.

<sup>486</sup> Parágrafo 5 do Relatório de 2014 da OCDE.

<sup>487</sup> Cfr. AXEL CORDEWENER, "Tax Treaty Issues Related to Qualification...", *op. cit.*, p. 141, e KAROLINA TETŁAK, "The 2014 update to art. 17...", *op. cit.*, p. 13.

muitas complicações que levarão, no futuro, a problemas e custos administrativos para os desportistas<sup>488</sup>;

- A crítica mais dura é feita ao facto de que todas as razões apontadas relativamente à manutenção do artigo 17.º na CMOCDE estão erradas. É dito que os Estados-Membros da OCDE não querem entender ou são incapazes de apreciar os problemas que surgem com as atuais regras fiscais concernentes aos desportistas e que as propostas da OCDE, que serviam de suporte à discussão pública, não discutiam os verdadeiros problemas da aplicação do artigo 17.º da CMOCDE, mas apenas mudanças menores<sup>489/490</sup>.

Para todos os efeitos, será importante perceber até que ponto, em face destas novas alterações, não serão válidas as palavras de JUAN Y LEDESMA que, não se referindo diretamente a estas novas atualizações, argumenta que, ironicamente, parece que quantas mais alterações são introduzidas aos Comentários ao artigo 17.º da CMOCDE, mais confusão surge em relação ao modo como as regras fiscais se aplicam aos desportistas (e aos artistas)<sup>491</sup>.

## **10. Formas de restringir a aplicação do artigo 17.º da CMOCDE**

### **10.1. Exclusão dos desportistas financiados por fundos públicos**

A possibilidade de os Estados excluírem, do âmbito de aplicação do artigo 17.º da CMOCDE, os desportistas suportados por fundos públicos, foi introduzida nos Comentários a este artigo na CMOCDE de 1977<sup>492</sup>. O argumento usado era o de que as trocas culturais e os desportistas subsidiados por estes fundos iriam sofrer das consequências de longo alcance da aplicação do artigo 17.º da CMOCDE. Depois, esta possibilidade foi também analisada no Relatório da OCDE de 1987<sup>493</sup>, o que levou a que, nos Comentários ao artigo 17.º da CMOCDE de 1992, passasse a existir, inclusive, uma proposta de texto para esta exceção<sup>494</sup>. A ideia era que os Estados que pretendessem aplicar esta exceção, usassem esta proposta e a incorporassem nas CDT's,

---

<sup>488</sup> Cfr. DICK MOLENAAR *et al.*, "Comments on selected 2014 updates to the commentary...", *op. cit.*, p. 22, e PASQUALE PISTONE e ERICH SCHAFFER, "Entertainers According to Art 17...", *op. cit.*, p. 73 e 74.

<sup>489</sup> MOLENAAR não deixa, no entanto, também, de referir que, apesar da realidade mostrar que OCDE não quis resolver os problemas fiscais dos desportistas que competem internacionalmente de uma só vez, acaba por ser uma boa notícia o facto de esta organização ter reconhecido publicamente os problemas (pelo menos mais alguns) do artigo 17.º da CMOCDE, ao sugerir, nos Comentários a este artigo, novas opções para se restringir a sua aplicação. Para ele, estas medidas afastam alguns dos aspetos mais duros da aplicação do artigo 17.º da CMOCDE para pelo menos mais uns quantos desportistas. Teremos oportunidade, mais à frente, de explicar melhor a opinião e posição deste autor.

<sup>490</sup> Cfr. DICK MOLENAAR, "Entertainers and Sportspersons...", *op. cit.*, p. 38, 41 e 42, e "Minimum threshold in tax treaties", in *GSLTR – Global Sports Law and Taxation Reports*, n.º 1, 2016, p. 13.

<sup>491</sup> Cfr. ÁLVARO DE JUAN Y LEDESMA, "The Artistes and Sportsmen's Article (Article 17 of the OECD Model): Has the Time Come To Stop Counting Stars in the Sky?", in *European Taxation*, n.º 2/3, 2012, p. 116.

<sup>492</sup> Comentário 3 ao artigo 17.º da CMOCDE de 1977.

<sup>493</sup> Primeira parte do Parágrafo 98 deste Relatório.

<sup>494</sup> Comentário 14 ao artigo 17.º da CMOCDE de 1992.

normalmente enquanto n.º 3 do artigo 17.º da CMOCDE, passando, deste modo, este preceito, a ser composto por três números, em vez dos habituais dois. Com esta exceção, os desportistas suportados por fundos públicos seriam tributados, exclusivamente, no Estado da residência (deixando de o ser no Estado da fonte como aconteceria com os demais desportistas). Seria permitida a exclusão desses eventos do âmbito de aplicação do artigo 17.º da CMOCDE (quer do n.º 1, quer do n.º 2 deste preceito) na condição de que essa exclusão fosse baseada em critérios claramente definíveis e objetivos para garantir que ela só fosse aplicada quando realmente o devesse ser<sup>495</sup>. De 1992 em frente, muitos Estados passaram mesmo, portanto, a usar a proposta de texto sugerida pela OCDE para esta exceção nas suas CDT's, embora, no que à exceção em si diz respeito (e não à concreta proposta de texto), antes disso, vários Estados já a utilizassem<sup>496/497</sup>.

Atualmente, diga-se, tal como desde 1992, continua a ser no Comentário 14 ao artigo 17.º da CMOCDE que encontramos esta opção. Continua, igualmente, a ser referido que esta exceção deve ser baseada em critérios claramente definíveis e objetivos para garantir que ela só seja aplicada quando realmente o deva ser<sup>498</sup>. Além do mais, continua a existir, também, neste Comentário, e apenas com ligeiríssimas modificações, uma proposta de texto para esta exceção: “The provisions of paragraphs 1 and 2 shall not apply to income derived from activities performed in a Contracting State by entertainers or sportspersons if the visit to that State is wholly or mainly supported by public funds of one or both of the Contracting States or political subdivisions or local authorities thereof. In such a case, the income is taxable only in the Contracting State in which the entertainer or the sportsperson is a resident”.

Portanto, no caso de rendimentos derivados de atividades realizadas pessoalmente no Estado da fonte por um desportista, se a visita a esse Estado é total ou principalmente suportada por fundos públicos de um ou de ambos os Estados Contratantes ou subdivisões políticas ou autoridades locais dos mesmos, não se aplicam as disposições dos n.º 1 e 2 do artigo 17.º da CMOCDE. O propósito desta regra é que os rendimentos resultantes de performances desportivas apoiadas por fundos públicos (a maior parte das vezes do Estado da residência) estejam sempre isentos de imposto no Estado da fonte. Se o Estado da fonte cobrar imposto sobre os rendimentos

---

<sup>495</sup> De novo, Parágrafo 98 do Relatório da OCDE de 1987.

<sup>496</sup> É possível encontrar já uma regra deste género nas CDT's da Polónia com a Alemanha, de 1972, e com a França, de 1975. Também, em 1987, a Convenção da Associação das Nações do Sudeste Asiático (que inclui o Brunei, o Camboja, as Filipinas, a Indonésia, o Laos, a Malásia, o Myanmar, Singapura, a Tailândia e o Vietname) tinha padronizado uma cláusula desse género e outro exemplo era a Convenção Nórdica entre a Dinamarca, a Finlândia, a Islândia, a Noruega e a Suécia que continha, igualmente, desde 1989, uma cláusula desse tipo, com uma redação semelhante à proposta que constava no Comentário 14 ao artigo 17.º da CMOCDE de 1992.

<sup>497</sup> Cfr. DICK MOLENAAR, “Entertainers and Sportspersons...”, *op. cit.*, p. 39, e *Taxation of International... op. cit.*, p. 130 e 131.

<sup>498</sup> Primeira parte do Parágrafo 14 dos Comentários ao artigo 17.º da CMOCDE: “Some countries may consider it appropriate to exclude from the scope of the Article events supported from public funds. Such countries are free to include a provision to achieve this but the exemptions should be based on clearly definable and objective criteria to ensure that they are given only where intended”.

dos desportistas não residentes financiados por fundos públicos (por exemplo, os membros de uma seleção nacional estrangeira), então, o objetivo do Estado da residência em financiar esses sujeitos será parcialmente frustrado, pelo que, para evitar isto, o direito a tributar estes rendimentos é alocado, precisamente, ao Estado onde o desportista é residente: com efeito, o princípio estabelecido por esta disposição é o de que o direito de cobrar impostos recai sobre o Estado que paga (princípio do Estado pagador)<sup>499</sup>.

E a verdade é que, hoje em dia, muitas CDT's contêm, nos seus artigos semelhantes ao artigo 17.º da CMOCDE, um terceiro número adicional, já que esta cláusula tem muita mais atenção do que aquilo que seria de esperar à primeira vista, estando o seu uso surpreendentemente generalizado, o que é deveras impressionante, tendo em conta que se trata de uma disposição opcional que não é mencionada sequer no texto em si do artigo 17.º da CMOCDE, mas apenas nos seus Comentários<sup>500</sup>. Assim, a tributação do rendimento dos desportistas financiados por fundos públicos ocorre apenas no Estado da residência e não no Estado da fonte<sup>501</sup>.

Quanto à utilização desta opção nas CDT's, podemos encontrar algumas variações, já que esta poderá ter uma estrutura diferente e divergir no seu conteúdo, impondo requisitos que se diferenciam nos seus aspetos principais ou em detalhe. Com efeito, para além do critério “suportado por fundos públicos”, a exceção, em alguns tratados, também se baseia numa “cooperação cultural”, num “ intercâmbio cultural”, num “acordo cultural”, num “ intercâmbio cultural e desportivo”, ou no facto de se tratar de organizações não lucrativas<sup>502</sup>. Além do mais, coloca-se a questão dos acordos que dizem respeito exclusivamente a programas de intercâmbio cultural e não de intercâmbio desportivo, já que podem surgir dúvidas sobre o facto de essa cláusula se aplicar, igualmente, aos desportistas ou se, porventura, se aplica exclusivamente aos

---

<sup>499</sup> Cfr. KAROLINA TETLAK, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 94 e 260.

<sup>500</sup> Num estudo profundo de MOLENAAR, levado a cabo entre julho e agosto de 2004, em relação ao uso do artigo 17.º da CMOCDE, em que ele analisou as CDT's de 46 Estados, ele constatou que 66% dos tratados que têm o artigo 17.º da CMOCDE, têm uma disposição semelhante ao opcional n.º 3 desta regra, o que não deixa de ser uma surpresa. O autor voltou a vincar este dado num artigo científico mais recente, referindo até que alguns Estados têm mesmo em quase todas as suas CDT's uma disposição equivalente ao opcional n.º 3 do artigo 17.º da CMOCDE. São os casos, nomeadamente, da China, da Hungria, da Eslovénia, da Turquia e da Indonésia. Parece, desta forma, que muitos Estados tornaram esta disposição parte integral da sua política quanto à celebração de CDT's.

<sup>501</sup> Cfr. DICK MOLENAAR, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 121 a 124, 130 a 132, 136 e 367, e “Entertainers and Sportspersons...”, *op. cit.*, p. 39 e 40.

<sup>502</sup> No Tratado de imposto sobre o rendimento e o capital entre a Áustria e a Polónia (2004), além de governos estaduais e municipais, o financiamento por uma organização reconhecida como de utilidade pública também está incluído e no Tratado de imposto sobre o rendimento e o capital entre a Alemanha e a Polónia (2003) estão incluídas as organizações públicas de beneficência, o que pode ser importante no contexto de eventos desportivos internacionais, dado que as organizações desportivas por detrás dos maiores eventos neste âmbito geralmente estão constituídas como associações sem fins lucrativos. De qualquer das formas, apesar de as maiores organizações desportivas serem organizações sem fins lucrativos, parece muito improvável que, por exemplo, o Campeonato da Europa ou o Campeonato do Mundo de Futebol (da responsabilidade, respetivamente, da UEFA e da FIFA, organizações sem fins lucrativos), envolvendo seleções nacionais de futebol com ganhos comerciais, possam qualificar-se para esta exceção.

artistas<sup>503</sup>. Infelizmente, ao mesmo tempo, esta variedade de critérios utilizados para esta exceção torna o seu uso pouco confiável e pouco consistente e, além disso, se os Estados da fonte e da residência interpretarem a condição da disposição de forma diferente, o risco de dupla tributação aumenta significativamente<sup>504/505</sup>.

As condições para se aplicar a exceção não são, também, muito claras, pelo que se pode perguntar: é necessário um nível ou um limiar mínimo de suporte de fundos públicos para que o n.º 3 do artigo 17.º da CMOCDE possa ter aplicação? Algumas CDT's usam a palavra "substantially" (substancialmente), enquanto outras usam as palavras "wholly" (totalmente) ou "mainly" (principalmente)<sup>506</sup>, sendo estas duas últimas aquelas que constam da proposta de texto para esta exceção no Parágrafo 14 dos Comentários ao artigo 17.º da CMOCDE, mas, de qualquer das formas, sem que a OCDE proponha, infelizmente, um nível mínimo. Além disso, é preciso referir que mesmo um limite (ou percentagem) claro não será sempre útil. Se pensarmos, por exemplo, nos Estados de Leste, sabemos que, muitas vezes, os governos destes Estados financiam total, principal ou substancialmente os seus grupos artísticos ou desportivos, sendo que estes, no entanto, não têm um grande orçamento. Ora, as performances destes grupos num Estado do Este podem dar-lhes rendimentos muito superiores àqueles que obteriam no seu Estado de residência, o que fará com que esta viagem valha muito mais a pena ao criar, como dissemos, rendimentos mais elevados e, ao mesmo tempo, ao permitir-lhes, sem dúvida, obter uma exposição muito maior no mercado de Este. Assim, nestas situações, um limite mínimo, nomeadamente de 30%, pode levantar a questão de que esta específica performance (artística ou desportiva) não é mais total, principal ou substancialmente suportada por fundos públicos de um ou até mesmo de ambos os

---

<sup>503</sup> Defendendo que se aplicam, igualmente, aos desportistas, ver LORENZ PRACHT, "Special Issues Due to the Way of Financing Artistes and Sportsmen", in *Taxation of Artistes and Sportsmen in International Tax Law* (Coordenação: Walter Loukota e Markus Stefaner), Viena, Linde, 2007, p. 342. Quanto ao termo "intercâmbio cultural" há quem argumente que deve ser interpretado como uma visita, que será "devolvida" pelos *entertainers* do outro Estado Contratante e que tem lugar dentro de um quadro de programas oficiais de intercâmbio cultural, aprovados por ambos os Estados. Neste sentido, MARYTE SOMARE, "Alternative Provisions to Art 17...", *op. cit.*, p. 83.

<sup>504</sup> Isto leva a que haja quem defenda que tudo isto devia ser mais bem definido e entenda a regra de *minimis*, que será a opção que teremos oportunidade de analisar a seguir, como uma boa e simples alternativa a esta opção, ainda que o próprio mecanismo da regra de *minimis* possa ter, também, certas deficiências. Ver JÜRIG P. BRINKMANN, "De minimis Clause According to the US Model", in *Taxation of Artistes and Sportsmen in International Tax Law* (Coordenação: Walter Loukota e Markus Stefaner), Viena, Linde, 2007, p. 366 e 367.

<sup>505</sup> Cfr. DICK MOLENAAR, "Entertainers and Sportspersons...", *op. cit.*, p. 44, e *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 135 e 153; KAROLINA TETĚAK, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 94, e KAROLINA TETĚAK e DICK MOLENAAR, "Tax Exemptions for Euro 2012 in Poland and Ukraine", in *European Taxation*, n.º 6, 2012, p. 328.

<sup>506</sup> A Alemanha é um Estado que usa, nas suas CDT's, a palavra "substantial", interpretando-a como significando, pelo menos, um terço dos custos necessários para a visita do desportista ao outro Estado Contratante. Já os termos "wholly" e "mainly" são entendidos, normalmente, como significando "mais de 50%". Por vezes, são até usadas, igualmente, as expressões "predominant" ou "entire support". Mas, para todos os efeitos, não é possível saber se as expressões "mainly", "predominantly" ou "substantially" expressam a mesma ou diferentes percentagens, uma vez que as posições dos Estados são ambíguas, não permitindo estabelecer uma percentagem mínima exata de suporte necessário. A Bélgica e a Holanda, por exemplo, concordaram, nos Comentários da sua CDT, celebrada em 2001, que a condição de limite para a palavra "principalmente" ("mainly"), no tratado, deve ser de 30% dos ganhos totais. Aliás, é interessante constatar que parece haver uma diferença na tradução das línguas originais do tratado para o inglês. O texto holandês oficial diz "een wezenlijk onderdeel", que significa "substancial" ("substantial"), mas não necessariamente mais de 50% e o texto oficial francês diz "pour une large part" que tem aproximadamente o mesmo significado do texto holandês, enquanto a tradução inglesa diz "mainly" ("principalmente"), o que, por norma, deve significar "mais de 50%" (apesar de, como vimos, nesta CDT tal não acontecer). Já a CDT entre a Geórgia e a Polónia, de 1999, especifica mesmo que o termo "principalmente" ("mainly") significa mais de 50%.

Estados Contratantes<sup>507</sup>. Efetivamente, um problema complicado é determinar que custos devem ser incluídos no cálculo dos custos para o propósito desta regra<sup>508/509</sup>.

Uma outra questão é a seguinte: a propósito da aplicação desta regra existe algum limite de tempo? Isto, em função de que parece que uma condição para a aplicação desta regra é que se trate de uma visita, não parecendo, assim, ser intenção desta regra ter em conta uma estadia a longo termo ou jornadas permanentes no Estado onde as performances desportivas têm lugar. Um caso a este respeito prende-se com aquele que, por exemplo, surgiu no âmbito do Tratado de imposto sobre o rendimento e o capital entre a Alemanha e a Polónia, de 1972, e alterado em 1979, que previa que, no âmbito de um intercâmbio cultural aprovado pelo Estado de envio ("sending State"), os desportistas não fossem tributados no Estado da fonte. Ora, no entanto, não era especificado o período máximo que um desportista poderia estar no Estado da fonte ao abrigo deste intercâmbio, não obstante a utilização do termo "sending State" dar a entender que a estadia do desportista neste Estado deveria estar limitada ao curto prazo. Isto fez com que as partes tivessem de iniciar um procedimento de acordo mútuo, através do qual acordaram que não poderia haver envio quando a estadia do desportista não fosse especificada em termos temporais ou, pelo menos, quando não fosse apenas temporária, sendo que, então, foi acordado que, nos casos em que a estadia do desportista no Estado da fonte excedesse o período de um ano, a isenção de imposto neste Estado não se aplicaria. De qualquer das formas, os Comentários ao artigo 17.º da CMOCDE não dão qualquer orientação a este nível, pelo que só mesmo um procedimento de

---

<sup>507</sup> Como exemplo, temos uma companhia de ópera búlgara que vai atuar à Holanda. Esta ópera é totalmente financiada pelo governo búlgaro, sendo que os rendimentos por atuação na Bulgária não excedem os 1000 euros, enquanto, na Holanda, a companhia de ópera atuará três vezes a 8000 euros cada atuação. O tratado entre a Bulgária e a Holanda tem uma disposição semelhante ao n.º 3 do artigo 17.º da CMOCDE, segundo a qual, genericamente, os artistas, músicos ou desportistas que sejam financiados total ou substancialmente na sua visita ao outro Estado Contratante estão isentos de tributação nesse Estado pelos rendimentos das suas performances artísticas ou desportivas aí efetuadas. Os problemas surgem, por exemplo, nestas situações: quais são as despesas da companhia de ópera búlgara pelas três performances na Holanda? O subsídio do Estado búlgaro também é necessário para a visita à Holanda? Ou os rendimentos das performances na Holanda para além de cobrirem as despesas da visita ainda contribuem para um financiamento adicional na Bulgária? Ora, tomando em conta estas situações, podemos tirar a conclusão razoável de que, neste exemplo, a condição da disposição semelhante ao n.º 3 do artigo 17.º da CMOCDE, que impõe que a visita seja suportada total ou substancialmente por fundos públicos das autoridades búlgaras não foi atingida ou realizada. O que significa que esta regra não se aplicará e a Holanda poderá tributar os rendimentos da companhia de ópera búlgara. E, além disso, as autoridades búlgaras poderão, por exemplo, ao mesmo tempo, não aceitar atribuir um crédito fiscal (ou isenção) à companhia de ópera e/ou aos artistas porque poderão dizer, em último caso, que estes estavam abrangidos pela disposição do tratado semelhante ao n.º 3 do artigo 17.º da CMOCDE, o que resultará em dupla tributação e fará aumentar as *chances* de se comprometerem as trocas culturais e desportivas. Mas, uma forma da companhia de ópera búlgara prevenir isto será iniciar um procedimento de acordo mútuo entre as autoridades fiscais de ambos os Estados. Ainda que o exemplo seja sobre uma companhia de ópera, achamos pertinente usá-lo.

<sup>508</sup> Uma possibilidade seria restringir os custos a ter em conta apenas em relação à percentagem do salário e das despesas de viagem que pudesse ser alocada à performance abrangida pelo escopo da disposição e outra solução seria, por exemplo, considerar, também, uma parte da organização do evento e dos custos de publicidade. De qualquer das formas, a abordagem a ter em conta deve basear-se no texto da disposição semelhante ao n.º 3 do artigo 17.º da CMOCDE da concreta CDT.

<sup>509</sup> Cfr. DICK MOLENAAR, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 136 e 137; DICK MOLENAAR e HARALD GRAMS, "Article 17(3) for Artistes and Sportsmen...", *op. cit.*, p. 274; KAROLINA TETŁAK, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 94; LORENZ PRACHT, "Special Issues Due to the Way...", *op. cit.*, p. 345, e MARYTE SOMARE, "Alternative Provisions to Art 17...", *op. cit.*, p. 83, 84 e 85.

acordo mútuo levado a cabo pelas autoridades competentes poderá resolver os casos de conflito<sup>510/511</sup>.

Deve ter-se em conta, igualmente, que existe um amplo entendimento na doutrina de que desportistas subsidiados regularmente por um Estado Contratante são abrangidos pelo n.º 3 do artigo 17.º da CMOCDE. E, neste caso, não será necessário receber fundos por causa de uma específica visita ao outro Estado Contratante, mas, apenas, à partida, que o desportista seja na mesma subsidiado principal ou totalmente (“mainly” ou “wholly”) por subsídios públicos<sup>512</sup>. Para todos os efeitos, no fundo, o n.º 3 do artigo 17.º da CMOCDE parece que se destina a evitar os problemas relacionados com a cobrança de imposto no Estado da fonte e a reduzir os custos administrativos, bem como, ainda, e mais importante, a evitar que os Estados tenham de aumentar os fundos públicos atribuídos aos desportistas e às entidades desportivas em função do imposto que é cobrado no Estado estrangeiro<sup>513</sup>. Não esquecer, igualmente, que tem em vista fortalecer o intercâmbio cultural<sup>514</sup>.

Com efeito, como MOLENAAR refere, é como se a OCDE e os seus Estados-Membros estivessem conscientes de que a aplicação das regras normais do artigo 17.º da CMOCDE, com os muitos problemas que provocam, pudessem levar a tributação excessiva (ou mesmo dupla tributação), o que faria com que, por sua vez, estes tivessem de aumentar os seus fundos e subsídios públicos atribuídos, resultando em mais despesas para os seus orçamentos. Daí que a questão principal que se pode colocar, em relação ao n.º 3 do artigo 17.º da CMOCDE, é se os Estados, com esta reversão das regras de alocação do direito a tributar o rendimento dos desportistas (e artistas) financiados por fundos e subsídios públicos do Estado da fonte para o Estado da residência, não estarão, na verdade, apenas a tentar proteger os seus próprios interesses (os seus próprios orçamentos) e a evitar que os seus desportistas (e *entertainers*) sofram de excessiva ou dupla tributação dos seus rendimentos.

Independentemente disto, a verdade é que o amplo uso desta opção (dois terços dos tratados no mundo contêm-na) talvez não possa ser ignorado. Efetivamente, colocando-se de lado algumas críticas e alguns possíveis problemas que possam existir com esta opção, devemos

---

<sup>510</sup> Para todos efeitos, quer parecer que nunca será muito fácil determinar qual o ponto em que uma visita ao Estado da fonte se torna numa estadia permanente.

<sup>511</sup> Cfr. DICK MOLENAAR, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 137; DICK MOLENAAR e HARALD GRAMS, “Article 17(3) for Artistes and Sportsmen...”, *op. cit.*, p. 275; KAROLINA TETŁAK, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 95, e MARYTE SOMARE, “Alternative Provisions to Art 17...”, *op. cit.*, p. 82.

<sup>512</sup> Ora, neste caso, estes subsídios não serão tributados no Estado onde ocorre a performance desportiva.

<sup>513</sup> Se o objetivo desta regra for também reduzir as despesas administrativas e facilitar a situação dos desportistas, então, neste caso, a regra de *minimis* (que teremos oportunidade de ver a seguir) será uma opção a ter mais em conta, pois atinge ambos os objetivos.

<sup>514</sup> Cfr. KAROLINA TETŁAK, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 260; LORENZ PRACHT, “Special Issues Due to the Way...”, *op. cit.*, p. 343, e MARYTE SOMARE, “Alternative Provisions to Art 17...”, *op. cit.*, p. 84 e 85.

pensar se esta não deverá, provavelmente, ser adicionada como o terceiro número oficial do artigo 17.º da CMOCDE. Se a OCDE passasse esta opção dos Comentários ao artigo 17.º da sua CM para o próprio texto em si deste artigo poderia melhorar a coordenação da tributação do rendimento dos desportistas que competem internacionalmente, levando, desta forma, também, a uma maior harmonização das CDT's. Realmente, isto permitiria, então, que esta organização pudesse eliminar algumas incertezas e dúvidas sobre a aplicação desta opção, nomeadamente, em relação ao nível de financiamento público e pudesse, igualmente, explicar e justificar o seu carácter discriminatório (que teremos oportunidade de discutir de seguida), já que esta opção não pode resultar numa diversificação injustificada do tratamento fiscal dos rendimentos dos desportistas financiados por fundos públicos em relação àqueles que não o são. No fundo, assim, podia explicar melhor o próprio âmbito de aplicação desta opção. Também seria possível (e recomendável), a este respeito, que a OCDE referisse com clareza e, até tomasse uma posição oficial, sobre o facto de esta opção poder aceitar variações, como aquelas que vimos, por exemplo, referentes a um acordo ou isenção para organizações sem fins lucrativos ou referentes a um intercâmbio cultural ou desportivo<sup>515/516</sup>.

Uma outra questão, que o mesmo autor aborda, prende-se com o facto de, no âmbito do quadro jurídico da UE, se poder perguntar, em face da introdução de uma disposição semelhante ao n.º 3 do artigo 17.º da CMOCDE nas CDT's, se esta regra não estará em conflito com os princípios de liberdade económica do TFUE ou ser vista como uma medida proibida, isto em relação à questão do tratamento igual, uma vez que ela poderá ter um carácter discriminatório, já que leva a uma distinção estranha entre os desportistas.

Efetivamente, um desportista ou entidade desportiva que possa fazer uso deste opcional n.º 3 do artigo 17.º da CMOCDE (ou, melhor dizendo, de uma regra semelhante a este numa concreta CDT) apenas verá o seu rendimento ser tributado no Estado da residência, pelo que não será confrontado com quaisquer problemas ou riscos de este ser tributado em excesso, já que não terá problemas com as taxas de retenção na fonte no Estado onde as performances desportivas têm lugar e com a obtenção de créditos fiscais no Estado da residência, enquanto, por sua vez, um desportista ou entidade desportiva que não possa usar esta disposição terá de pedir um crédito (ou isenção) fiscal no Estado da residência, em virtude de o seu rendimento ser tributado no Estado

---

<sup>515</sup> No entanto, a breve prazo, não seria possível obter uma mudança a este nível com um efeito direto completo, já que tudo isto que discutimos requer uma mudança no próprio artigo 17.º da CMOCDE e em quase todas as CDT's. Se o objetivo for, apenas, obter uma melhor coordenação da tributação do rendimento dos desportistas (e dos artistas) e uma maior harmonização dos tratados fiscais bilaterais, uma outra solução seria fazer praticamente o inverso: eliminar ou remover esta opção dos Comentários ao artigo 17.º da CMOCDE, embora esta alternativa pareça muito difícil, em virtude de, como dissemos, muitos tratados já usarem esta exceção.

<sup>516</sup> Cfr. DICK MOLENAAR, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 138, 154, 347 e 348.

da fonte, o que cria três problemas: 1) risco de tributação excessiva; 2) risco até mesmo de dupla tributação, em função de problemas com os créditos fiscais; 3) despesas administrativas elevadas (quando comparadas com os ganhos).

Assim sendo, um desportista ou uma entidade desportiva não subsidiados/financiados por fundos públicos terão muitas mais dificuldades em entrar num mercado estrangeiro do que aqueles subsidiados/financiados por estes fundos, já que todos aqueles problemas (quer a tributação excessiva, até, em último caso, dupla tributação, quer as despesas administrativas adicionais) são desvantagens para a entrada num novo mercado estrangeiro. A conclusão, portanto, parece ser a de que um desportista ou entidade desportiva não subsidiados por fundos públicos estão numa posição de competição negativa quando comparados com um desportista ou entidade desportiva subsidiados por estes.

E não parece existir, em sua opinião, nenhuma diferença objetiva nestes casos: os desportistas subsidiados e não subsidiados por fundos públicos estão na mesma posição e no mesmo mercado, pelo que não se justifica este tratamento desigual. Não faz diferença para a plateia, quando compra os bilhetes para assistir às performances desportivas, se os desportistas são ou não subsidiados por fundos públicos. Além disso, os seus serviços são os mesmos e eles até se encontram e participam nos mesmos eventos e competições desportivos. Apenas os fundos são de fontes diferentes. Aliás, como já anteriormente referimos, é como se os Estados estivessem apenas e tão somente a proteger os seus próprios orçamentos com esta regra<sup>517</sup>.

Deste modo, tudo o que analisámos leva MOLENAAR à conclusão de que, numa concreta CDT entre Estados-Membros da UE, uma regra como o opcional n.º 3 do artigo 17.º da CMOCDE poderá não estar em acordo com os princípios do Direito da UE<sup>518</sup>. Ora, a verificar-se isto, os desportistas dos dois Estados Contratantes, quer sejam ou não subsidiados/financiados por fundos públicos, devem ter os mesmos direitos quando realizam performances desportivas, pelo que deveria haver uma extensão desta cláusula para todos os desportistas dos dois Estados, fazendo com que os desportistas não financiados ficassem, também eles, sujeitos a tributação sobre o seu rendimento exclusiva no Estado da residência, situação que levaria, no caso de ter

---

<sup>517</sup> Por isso, é possível que a distinção entre desportistas financiados por fundos públicos e aqueles desportistas que não o são (ou que o são insuficientemente) viole os princípios de não discriminação de alguns tratados internacionais, como o n.º 1 do artigo 24.º da CMOCDE, o artigo 26.º do Pacto Internacional sobre os Direitos Civis e Políticos, a Convenção Europeia dos Direitos do Homem e os artigos 56.º e seguintes do TFUE. A este respeito, em relação a uma análise detalhada das regras de não discriminação (que são cinco) do artigo 24.º da CMOCDE, tendo em consideração os artistas e os desportistas, ver OVE JENSSEN, "Non-discrimination Issues of Artistes and Sportsmen in the light of Article 24 OECD Model", in *Taxation of Artistes and Sportsmen in International Tax Law* (Coordenação: Walter Loukota e Markus Stefaner), Viena, Linde, 2007, p. 371 a 388.

<sup>518</sup> Isto será uma nova discussão para o TJUE, que decidiu a maior parte das vezes em casos em que residentes e não residentes eram comparados, enquanto, nesta situação, a questão prende-se com saber se o tratamento diferente de dois não residentes num específico Estado-Membro da UE viola os princípios de liberdade económica.

sido acordada uma cláusula como o opcional n.º 3 do artigo 17.º da CMOCDE numa CDT entre dois Estados-Membros da UE, a uma remoção da tributação do rendimento dos desportistas não residentes no Estado da fonte<sup>519</sup>.

Assim, como dissemos anteriormente, a OCDE poderá considerar a possibilidade de adicionar esta opção presente no Comentário 14 ao artigo 17.º da CMOCDE ao texto deste artigo como um oficial n.º 3 desta disposição, mas precisará sempre de ter consciência e de levar em conta o caráter discriminatório desta medida.

## 10.2. Regra de *minimis*

O texto em si do artigo 17.º da CMOCDE prevê que o Estado da fonte tribute os rendimentos que os desportistas não residentes obtenham no seu território, independentemente do valor ganho, ou seja, sem que haja qualquer limitação monetária ou qualquer limiar mínimo de rendimento. Desde o primeiro cêntimo que o desportista obtém com a sua performance desportiva que o artigo 17.º da CMOCDE intransigentemente atribui o direito a tributar ao Estado da fonte. No entanto, e apenas desde 2014, nos Comentários ao artigo 17.º da CMOCDE<sup>520</sup>, encontramos uma opção, há muito tempo existente, por exemplo, na CMEUA<sup>521</sup>, que permite aos Estados Contratantes optarem por não aplicar aos desportistas não residentes o artigo 17.º da CMOCDE se esses sujeitos, na ausência desse artigo, não fossem tributados no Estado da fonte pela aplicação, nomeadamente, dos artigos 7.º e 15.º da CMOCDE, e quando recebem apenas rendimentos de baixo montante pelas atividades que exercem nesse Estado, durante o ano fiscal<sup>522</sup>.

---

<sup>519</sup> Cfr. DICK MOLENAAR, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 138, 302, 303 e 304, e “Entertainers and Sportspersons...”, *op. cit.*, p. 40, e DICK MOLENAAR e HARALD GRAMS, “Article 17(3) for Artists and Sportsmen...”, *op. cit.*, p. 277.

<sup>520</sup> Comentários 10.1 a 10.4 ao artigo 17.º da CMOCDE. A introdução do Comentário 10.1 ao artigo 17.º da CMOCDE foi a única alteração que resultou dos Comentários feitos na discussão pública promovida pela OCDE, em 2010, não diretamente relacionados com as propostas sugeridas por esta organização. Neste sentido, JACQUES SASSEVILLE, “The 2014 Changes to Article 17...”, *op.cit.*, p. 108.

<sup>521</sup> Ainda que, na CMEUA, não se trate de uma mera opção, já que está mesmo prevista no texto do artigo 16.º desta CM, artigo esse que corresponde (ainda que com algumas modificações, como, aliás, é o próprio caso desta) ao artigo 17.º da CMOCDE. Para uma completa análise da regra de *minimis* na CMEUA (tendo em conta aspetos como a sua introdução, a sua *ratio*, o seu modo de aplicação, algumas variações nas diferentes CDT’s e até algumas notas críticas), ver JÜRIG P. BRINKMANN, “De minimis Clause According...”, *op. cit.*, p. 349 a 368. Também alguns Estados já tinham, unilateralmente, nas suas legislações fiscais nacionais, disposições especiais, ainda que muito diferentes entre elas, para os desportistas (e artistas) não residentes que obtivessem rendimentos baixos no seu território. Como exemplos de Estados que, atual e unilateralmente, têm deduções e isenções para ajudarem os “performers” com rendimentos baixos, temos a Holanda, com uma dedução de despesas fixa de 163 euros por pessoa por performance (para os “performers” de Estados com os quais a Holanda não tenha uma CDT celebrada), a Bélgica, com um desconto de despesas até 400 euros por pessoa para a primeira performance e de 100 euros para as performances seguintes para o mesmo promotor até a um máximo de 9, a Alemanha, com um limite de 250 euros por pessoa por performance, mas sendo certo que isto que só se aplica quando o rendimento é mais baixo e quando o limite não é excedido (se o for, por exemplo, tratando-se de uma taxa de performance de 251 euros, todo o rendimento será tributado) e o Reino Unido. Neste último Estado, existe um limite de 10 mil e 600 libras por ano para não residentes. Este limite pode ser usado logo no momento da performance desportiva, se for preenchida uma declaração para redução da taxa de imposto, junto do “Foreign Entertainers Unit (FEU)”, que é um departamento especial do “UK HMRC (Her Majesty’s Revenue and Customs)”, situado em Liverpool.

<sup>522</sup> Parte inicial do Comentário 10.1 ao artigo 17.º da CMOCDE: “Some States may [...] consider that it would be inappropriate to apply Article 17 to a non-resident entertainer or sports person who would not be taxable in a Contracting State (e.g. under the provisions of Article 7 and 15) and who, during a given taxation year, derives only low amounts of income from activities performed in that State” (itálicos no original, interpolação nossa).

Esta regra, na CMEUA, ficou conhecida como a “de minimis rule”, pelo que nós nos referiremos a ela, também aqui, como a regra de *minimis*<sup>523/524</sup>.

É provável que as razões que possam ter levado a OCDE a tomar esta opção<sup>525</sup> estejam relacionadas com o facto de haver um maior consenso global sobre transparência, um maior e mais amplo quadro de instrumentos de troca de informações fiscais, iniciativas bem sucedidas contra “paraísos fiscais” e uma maior experiência das autoridades fiscais, quer no acesso aos rendimentos tributáveis dos desportistas com uma grande mobilidade internacional, quer, se necessário, na recuperação de impostos sobre o rendimento obtido no exterior que deveriam ter sido pagos<sup>526</sup>.

E faz todo o sentido, nos casos em que os desportistas não obtêm rendimentos significativos com as suas performances desportivas, que se introduza um limite de rendimento para a tributação no Estado da fonte, eliminando-se esta carga fiscal para esta categoria de contribuintes, como também uma parte substancial dos custos administrativos que é necessário suportar. É que estes desportistas não estão a tentar evitar a tributação do seu rendimento, mudando a sua residência para “paraísos fiscais”, já que, à partida, nem terão conhecimento e capacidade para tal, por isso não têm de ser e não devem ser atingidos por medidas fiscais duras, as quais podem ser evitadas com este limite de rendimento. Deste modo, até por uma questão prática, o Estado da fonte renunciará ao seu direito primário a tributar, quando os rendimentos do desportista sejam inferiores a esse “limiar de trivialidade”, cabendo, então, exclusivamente, ao Estado da residência, o direito a tributar tais situações, pelo que este limite de rendimento, sendo um critério claro e objetivo de tributação, aumentará a segurança jurídica e ajudará muitos desportistas com rendimentos baixos que competem internacionalmente, já que ele poupará os esforços destes sujeitos, nomeadamente, no cumprimento das suas obrigações fiscais no Estado da fonte, ainda que tenham que contabilizar o seu rendimento para determinar se o limite foi ou não ultrapassado. E, para os Estados da fonte, um limite de rendimento pode reduzir os esforços da cobrança de imposto para circunstâncias que financeiramente valham a pena, atendendo a

---

<sup>523</sup> A título de curiosidade, diga-se que esta regra também já existiu na CMONU, mas viria a ser removida. A justificação para esta remoção foi a constatação de que este limite de rendimento apenas existia em 6% das CDT's celebradas entre os anos de 1980 e 1997.

<sup>524</sup> Cfr. DICK MOLENAAR, “Minimum threshold in tax treaties”, in *GSLTR – Global Sports Law and Taxation Reports*, n.º 1, 2016, p. 12 e 15; MARYTE SOMARE, “Alternative Provisions to Art 17...”, *op. cit.*, p. 89, e KAROLINA TETŁAK, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 254 e 257.

<sup>525</sup> É bom lembrar que a explicação para o artigo 17.º da CMOCDE se aplicar sem um limite monetário resulta, provavelmente, do facto de a OCDE ter a percepção de que todos os desportistas tentam evitar a tributação do seu rendimento, seja no Estado da fonte, seja no Estado da residência, e, no caso particular dos desportistas com rendimentos baixos, omitindo, estes sujeitos, no seu Estado da residência, os rendimentos obtidos fora do seu território, como o Relatório da OCDE de 1987 defendia.

<sup>526</sup> Cfr. MARYTE SOMARE, “Alternative Provisions to Art 17...”, *op. cit.*, p. 90.

que as despesas administrativas, na verdade para todas as partes, parecem ser desproporcionais em relação à pequena receita fiscal envolvida<sup>527</sup>.

A adoção de uma tal opção nas CDT's permite, também, igualar o tratamento fiscal dos desportistas com baixos rendimentos com o tratamento a que estão sujeitos os indivíduos abrangidos pelos artigos 7.º ou 15.º da CMOCDE, incluindo os membros das equipas desportivas que não efetuam performances desportivas nas competições desportivas, mas que estão presentes nesses eventos a auxiliar os desportistas, como é o caso do pessoal técnico. E a regra de *minimis* pode permitir, igualmente, aos desportistas (e *entertainers*) ditos “pequenos e médios”, que têm despesas médias, evitar as discussões difíceis no Estado da fonte sobre a dedução das suas despesas, enquanto permite, ao mesmo tempo, que os Estados continuem a tributar uma parte dos rendimentos das performances dos desportistas (e *entertainers*) ditos “grandes”. E o limite de rendimento pode até encorajar as trocas culturais e desportivas<sup>528</sup>.

O Comentário 10.1 ao artigo 17.º da CMOCDE chega mesmo a sugerir uma proposta de texto para ser usada pelos Estados que pretendam excluir estas situações, como versão alternativa ao habitual n.º 1 deste artigo: “Notwithstanding the provisions of Article 15, income derived by a resident of a Contracting State as an entertainer, such as a theatre, motion picture, radio, or television artiste, or a musician, or as a sports person, from his personal activities as such exercised in the other Contracting State, may be taxed in that other State, except where the gross amount of such income derived by that resident from these activities exercised during a taxation year of the other Contracting State does not exceed an amount equivalent to [15 000 IMF Special Drawing Rights] expressed in the currency of that other State at the beginning of that taxation year or any other amount agreed to by the competent authorities before, and with respect to, that taxation year”.

O montante a que a OCDE se refere é, como se pode ver acima, puramente ilustrativo. A referência aos “IMF Special Drawing Rights (SDRs)”<sup>529</sup> evita a referência à moeda de um dos dois Estados Contratantes e pretende fornecer um montante que permaneça relativamente constante em valor, independentemente das flutuações monetárias em cada Estado (os “IMF Special Drawing Rights” são baseados num cesto «“basket”» de moedas revisto periodicamente e são

---

<sup>527</sup> Cfr. DICK MOLENAAR, “Minimum threshold...”, *op. cit.*, p. 16; JÜRIG P. BRINKMANN, “De minimis Clause According...”, *op. cit.*, p. 354, e KAROLINA TETŁAK, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 254.

<sup>528</sup> Cfr. DICK MOLENAAR, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 48; KAROLINA TETŁAK, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 254, e STEPHANIE C. EVANS, “U.S. Taxation of International Athletes: A Reexamination of the Artiste and Athlete Article in Tax Treaties”, in *The George Washington Journal of International Law and Economics*, n.º 1, 1995, p. 313. Para um panorama geral da *ratio* por detrás da introdução da regra de *minimis* no artigo 16.º da CMEUA, com a descrição da posição de vários autores a este respeito, e que é útil e pertinente em relação à CMOCDE, ver JÜRIG P. BRINKMANN, “De minimis Clause According...”, *op. cit.*, p. 356 e 357.

<sup>529</sup> Em português “Direitos Especiais de Saque (DES) do Fundo Monetário Internacional (FMI)”. Foram criados em 1969.

facilmente expressos na maioria das moedas conversíveis<sup>530</sup>. Além disso, para facilitar a sua administração, a disposição proposta prevê que o limite aplicável num Estado, para um determinado ano fiscal, seja o valor convertido na moeda desse Estado no início desse ano. A disposição proposta também permite que as autoridades competentes alterem o montante quando o entenderem adequado ou que acordem noutra montante. Alguns Estados, por sua vez, em vez de adotarem um montante estático, podem preferir adotar um mecanismo objetivo que permita mudanças periódicas (por exemplo, esse montante pode ser substituído por uma fórmula como "50 por cento do PIB médio per capita para os Estados da OCDE, conforme determinado pela própria OCDE")<sup>531</sup>. Isto significa que, tendo em conta, por exemplo, a inflação, o montante pode ser ajustado ao longo dos anos<sup>532/533</sup>.

Portanto, a introdução de um limite de rendimento nas concretas CDT's requer, precisamente, uma determinação do seu nível adequado, apesar de que se deve ressaltar que qualquer limite será, todavia, arbitrário. Por isso, para a determinação deste limiar, fulcral será considerar a política fiscal por detrás da sua introdução, no sentido de se encontrar o nível exato desse limite que possa refletir a criação de umnexo relevante com a economia do Estado da fonte. Assim, se a intenção do legislador for tributar o rendimento dos indivíduos muito bem pagos pela sua prestação de serviços, o limiar deve ser razoavelmente alto<sup>534</sup>.

Outro aspeto a ter em conta, segundo a OCDE, é que a disposição proposta não impedirá os Estados Contratantes, se quiserem e assim acordarem numa concreta CDT, de cobrar imposto no momento em que o rendimento relevante é obtido e de o reembolsar após o final do ano fiscal, se se verificar que o montante mínimo não foi excedido<sup>535</sup>. Portanto, se se aplicar o limiar numa

---

<sup>530</sup> Para uma melhor compreensão, sugerimos a consulta do endereço eletrónico do FMI na parte relativa aos DES, disponível em <http://www.imf.org/en/About/Factsheets/Sheets/2016/08/01/14/51/Special-Drawing-Right-SDR>, consultado pela última vez em 24/02/2018.

<sup>531</sup> Comentário 10.2 ao artigo 17.º da CMOCDE.

<sup>532</sup> Para alguns Estados, o mais importante será, qualquer que seja o valor do limiar, que este possa ser regularmente indexado para a inflação, uma vez que esta pode tornar um limite até relativamente generoso, insignificante e ineficaz, tendo em conta que as CDT's permanecem em vigor por um longo período de tempo. Além do mais, tendo em conta que a OCDE defende que o limiar deve ser aplicado numa base anual, o nível deste deve ser maior (refira-se que o limiar também poderia ser determinado com base numa aparência ["per appearance"] ou com base numa transação ["per transaction"]). Neste sentido, KAROLINA TETŁAK, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 256.

<sup>533</sup> MOLENAAR lamenta que o limite de 20 mil dólares presente na CMEUA não tenha subido desde 1996. Para ele, tendo em conta a inflação dos últimos cerca de 20 anos, seria razoável o limite ser aumentado para 35 mil dólares. O autor é também da opinião de que seria igualmente razoável não usar o valor de 50% na fórmula de "50 por cento do PIB médio per capita para os Estados da OCDE, conforme determinado pela própria OCDE", mas sim substituir esse valor por 100% do PIB médio per capita para os Estados da OCDE, conforme determinado pela própria OCDE. Ver DICK MOLENAAR, "Minimum threshold...", *op. cit.*, p. 14 e 15. BRINKMANN também é da opinião de que um limite de 20 mil dólares na CMEUA não parece ser razoavelmente alto para distinguir os desportistas que ganham rendimentos baixos daqueles que ganham rendimentos elevados, se realmente for esse o objetivo da regra de *minimis*. Em sua opinião, por isso, seria até uma melhor opção, aplicar-se o limite de rendimento por evento ou por performance ou por dia (em vez de por ano), com um limite de rendimento mais elevado, o que ajudaria os desportistas com rendimentos mais baixos, mas que tornaria as coisas mais fáceis também para se aplicar o artigo 16.º desta CM aos desportistas e *entertainers* de topo, isto tendo em conta que estes últimos sujeitos, normalmente, apenas visitam um Estado uma vez ou outra por ano. Neste sentido, JÜRIG P. BRINKMANN, "De minimis Clause According...", *op. cit.*, p. 362 e 363.

<sup>534</sup> Cfr. KAROLINA TETŁAK, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 255 e 256.

<sup>535</sup> Comentário 10.3 ao artigo 17.º da CMOCDE. Isto também está previsto na CMEUA, sendo que este Estado usa esta possibilidade em ¼ das suas CDT's, adotando nos restantes ¾ o método direto, ou seja, sem que o imposto seja cobrado no momento em que o rendimento relevante é obtido e reembolsado após o final do ano fiscal, se se verificar que o montante mínimo não foi excedido. Neste sentido, DICK MOLENAAR,

base anual, como a OCDE sugere, independentemente de, naquele momento, o rendimento exceder ou não o valor limite, o imposto será retido. Ora, isto exigirá a possibilidade de liquidação de imposto no valor correto, no final do ano fiscal, através de um mecanismo de restituição, caso o imposto não tenha sido excedido. Deste modo, o uso de um limiar de rendimento pode, nalguns casos, criar desvantagens de *cash-flow* para o desportista. Efetivamente, se o limite for aplicado numa base anual e se o imposto for retido na fonte na altura em que o desportista realiza a sua performance desportiva, independentemente do limiar ter sido ou não excedido, mesmo que haja um mecanismo de restituição, se o rendimento anual do desportista não residente, obtido no Estado da fonte, não ultrapassar o limite no final do ano fiscal, então este sujeito terá estado, possivelmente, um bom período de tempo sem esse valor que lhe foi cobrado, quando, no entanto, mais tarde, se veio a verificar que ele não ultrapassou o limite em causa. Por isso, esta possibilidade torna a regra de *minimis* menos efetiva do que a possibilidade direta consagrada no Comentário 10.1 ao artigo 17.º da CMOCDE e, além disso, desincentiva a realização de atividades transfronteiriças por parte dos desportistas, atendendo às desvantagens de *cash-flow* que cria. O desportista que pretende invocar a regra de *minimis* terá de ir contabilizando o rendimento que recebeu das suas performances em cada Estado e, depois, exigir um reembolso no final do ano fiscal nesses Estados em que o limiar mínimo de rendimento não foi excedido, pelo que isto faz aumentar a carga administrativa para os desportistas e os seus custos já que é provável que tenham de recorrer a um consultor fiscal<sup>536</sup>. Pode esta possibilidade até fazer aumentar o risco de dupla tributação, em vez de o resolver<sup>537</sup>.

Por isso, será necessário encontrar algumas formas de compensar estes contribuintes, pelo período de tempo que passaram sem essa quantia. Podemos referir duas possibilidades: a administração fiscal do Estado da fonte pagar os devidos juros sobre o montante em excesso de imposto retido na fonte ou a existência de um procedimento de isenção logo antes (*ex ante*),

---

"Entertainers and Sportspersons...", *op. cit.*, p. 43. Para uma análise de algumas variações nas CDT's que os EUA celebraram face à sua CM, ver JÜRIG P. BRINKMANN, "De minimis Clause According...", *op. cit.*, p. 360, 361 e 362.

<sup>536</sup> Esta possibilidade dificilmente permitirá a redução da carga administrativa, já que muito terá de ser feito quando os Estados adotem este procedimento. E, também existirão muitas dificuldades práticas, por exemplo, quando os Estados Contratantes tenham diferentes anos fiscais. MOLENAAR afirma que esta possibilidade poderá até ser desnecessária: "In an application procedure in which the tax authorities countersign the relevant application form, the two states can communicate with each other when the *de minimis* limit is exceeded". Refere, ainda, o tratado entre a Bélgica e os EUA como um exemplo em que é usado o método direto, destacando que estes Estados não têm problemas ao aplicarem, na prática, diretamente, o limiar mínimo de rendimento, já que tal só será possível após aprovação das autoridades fiscais do Estado da fonte. Ele frisa que os dois Estados têm um escritório central para os "performers" não residentes, onde uma declaração nesse sentido pode ser preenchida (nos EUA, isto acontece no "Central Withholding Agreement (CWA) Program, em Downers Grove, no Ilinóis, um subúrbio de Chicago, e, na Bélgica, em Bruxelas, existe o "Dienst Directie Buitenland" que tem uma equipa especial para os "performers" não residentes). O autor até destaca que em 40 das CDT's celebradas pelos EUA (ou seja, em 83% delas, entre as quais a que este Estado tem com Portugal) é usado o método direto e que só em 8 das suas CDT's (isto é, em 17% delas) é que o limite só pode ser usado após o fim do ano. Neste sentido, DICK MOLENAAR, "Minimum threshold...", *op. cit.*, p. 14, e "Entertainers and Sportspersons...", *op. cit.*, p. 43 (itálico no original).

<sup>537</sup> Cfr. DICK MOLENAAR, "Minimum threshold...", *op. cit.*, p. 16, e "Entertainers and Sportspersons...", *op. cit.*, p. 43; JÜRIG P. BRINKMANN, "De minimis Clause According...", *op. cit.*, p. 363; MARYTE SOMARE, "Alternative Provisions to Art 17...", *op. cit.*, p. 94, e KAROLINA TETLAK, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 257.

relativamente simples, para os indivíduos que claramente não vão ultrapassar o valor limite num determinado ano fiscal. Apesar de algumas dificuldades associadas a esta regra de *minimis*, como as desvantagens de *cash-flow* para o desportista, o facto de ser necessário a existência de procedimentos administrativos de reembolso, bem como o problema de não ser fácil a determinação do momento do ano em que o imposto retido torna-se excessivo, a prática e a experiência da regra de *minimis*, por exemplo, nas CDT's americanas, é bastante positiva e os aspetos negativos não ocorrem com frequência<sup>538/539</sup>.

Outra questão que se prende com a aplicação da regra de *minimis* diz respeito à forma como esta iria funcionar no contexto dos grandes eventos desportivos internacionais, como o Campeonato do Mundo de Futebol, por exemplo, tendo em conta o sistema de cobrança de impostos que, habitualmente, é aplicado nestas situações, já que, por norma, compete ao organizador do evento desportivo responsável pelo pagamento reter o imposto que é cobrado sobre os rendimentos dos desportistas. Ora, só será necessário proceder à retenção do imposto se o limite de rendimento for excedido, pelo que o organizador, responsável por reter o imposto, terá de ter acesso às informações relevantes sobre os rendimentos obtidos pelos desportistas no Estado da fonte, as quais terão de ser fornecidas a este pelos próprios desportistas (ou pelas suas equipas, clubes ou seleções nacionais)<sup>540/541</sup>.

No caso de exceder o limite, também deve ser determinado se o valor total ou apenas o excesso será sujeito a tributação no Estado onde são exercidas as performances desportivas. Na CMEUA, por exemplo, quando o limite é excedido, a totalidade do rendimento será tributada no Estado da fonte<sup>542/543</sup>. A OCDE também defende que a disposição proposta só é aplicável no que se refere ao n.º 1 do artigo 17.º da CMOCDE (aplicar a regra relativamente a outras pessoas abrangidas pelo n.º 2 deste artigo poderia incentivar uma fragmentação de contratos entre muitas

---

<sup>538</sup> Ainda assim, podemos dar conta de uma decisão judicial sobre problemas que surgiram a usar-se o limite de rendimento nas CDT's americanas: esta decisão diz respeito a Israel, onde basquetebolistas americanos estavam a jogar, durante a época desportiva, numa equipa de basquetebol israelita. Com base no artigo 18.º da CDT entre os dois Estados, aplicável aos desportistas, eles não seriam tributáveis em Israel sobre o seu rendimento quando os seus ganhos fossem menos de 400 dólares por dia, o que era o caso. As autoridades fiscais israelitas eram da opinião de que o artigo 17.º da CDT, relativo aos trabalhadores dependentes, é que era aplicável, o que daria a Israel o direito a tributar os salários destes basquetebolistas americanos. O Tribunal Distrital de Beersheba, em Israel, concordou com as autoridades fiscais, sustentando que o dito artigo 18.º não se aplicava e que, assim, as regras normais de alocação do tratado é que deveriam ser aplicadas, o que levou a que tivesse aplicação o artigo 17.º que referimos e a que Israel tivesse o direito a tributar os salários dos desportistas.

<sup>539</sup> Cfr. DICK MOLENAAR, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 343, e "Minimum threshold...", *op. cit.*, p. 14 e 15, e KAROLINA TETŁAK, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 257.

<sup>540</sup> Se o limiar de rendimento se aplicasse numa base por aparência ou por transação, seria consideravelmente mais fácil para o organizador determinar se o imposto devia ser retido.

<sup>541</sup> Cfr. KAROLINA TETŁAK, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 257.

<sup>542</sup> Se o rendimento do desportista for de 25 mil dólares, será este montante que estará sujeito a imposto com base no artigo 16.º da CMEUA e não os 5 mil dólares que excedem o limite de rendimento.

<sup>543</sup> Cfr. DICK MOLENAAR, "Minimum threshold...", *op. cit.*, p. 13; JÜRIG P. BRINKMANN, "De minimis Clause According...", *op. cit.*, p. 358, e KAROLINA TETŁAK, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 257.

entidades relacionadas para multiplicar o benefício da exceção)<sup>544</sup>. Além disso, a disposição restringe apenas o adicional direito a tributar reconhecido pelo artigo 17.º da CMOCDE e não afeta o direito a tributar do Estado da fonte de outro modo disponível que resulte dos artigos 7.º e 15.º da CMOCDE. Por conseguinte, esta disposição não impedirá a tributação na medida em que o desportista tenha um EE no Estado da fonte ou esteja presente nesse Estado por mais de 183 dias (ou esteja empregado por uma entidade patronal que seja residente desse Estado ou que lá tenha um EE)<sup>545</sup>. BRINKMANN destaca o seguinte (ainda que se refira ao artigo 16.º da CMEUA, não deixam de ser pertinentes as suas palavras relativamente ao artigo 17.º da CMOCDE): “Art. 16 (1) applies in addition to, and not in substitution of, the other personal services articles. This leads to an **overlap** between these articles. It is only when the conditions for the application of Arts. 7 and 14 are not met, and the threshold amount of Art. 16 (1) is not exceeded, that the performance income of artistes and sportsmen will not be taxable in the source state”<sup>546</sup>.

Outra questão que também se coloca é se o limite monetário deve ser baseado no rendimento bruto ou no lucro líquido. Por exemplo, na CMEUA, o limite inclui o reembolso das despesas e, portanto, é calculado a partir da receita bruta paga ao desportista. A OCDE parece referir-se ao rendimento bruto ao usar a expressão “**gross** amount of such income”<sup>547</sup>, o que leva à necessidade de se ter de clarificar qual a definição de rendimento bruto em relação ao limite,

---

<sup>544</sup> Primeira parte do Comentário 10.4 ao artigo 17.º da CMOCDE. Contudo, na verdade, se o limiar de rendimento pudesse ser aplicado, então, a estas situações, seria muito difícil calcular esse limite. Neste caso, poderia questionar-se, por exemplo, se deveria existir um limiar separado previsto no n.º 2 do artigo 17.º da CMOCDE, que se aplicaria, deste modo, aos rendimentos da equipa (ou de outra entidade) e, se assim fosse, se esse limiar deveria ser superior àquele que existisse no n.º 1 do dito artigo 17.º aplicável aos desportistas individuais e, se sim, quanto mais elevado deveria ser. Outra forma de determinar esse limiar para as equipas ou outras entidades, diferente desta última que vimos, seria ter em conta a soma dos limites específicos aplicáveis aos desportistas individuais e considerar, portanto, o valor dessa soma como esse limiar. Neste sentido, KAROLINA TETLAK, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 256. À título de comparação, podemos referir o que BRINKMANN frisa, em relação à CMEUA: “Art. 16 (2) [...] taxes the person providing the services of the performer and does not affect Art. 16 (1) with its de minimis clause, which applies to the artiste or sportsman himself. **Art. 16 (2) provides no de minimis clause** and gives the source state more taxing rights in cases of abusive interposition of another person than in cases of direct contracting. As a general rule, the tax treatment of abusiveness should not be different from the treatment of non-abusiveness. However, in my opinion, the missing the minimis clause can be interpreted as a penalty for the abuse of law via interposition of another person”. Ver JÜRIG P. BRINKMANN, “De minimis Clause According...”, *op. cit.*, p. 365 (negritos no original). MOLENAAR também explica esta situação na CMEUA, dando até um exemplo. Diz o autor que quando um desportista faz parte de uma equipa desportiva e os rendimentos da performance são pagos à equipa, o direito a tributar com base no n.º 2 do artigo 16.º da CMEUA irá ser aplicado. Subsequentemente, os pagamentos da equipa para os desportistas individuais é que não serão abrangidos pelo n.º 1 do artigo 16.º desta CM, se o seu valor ficar abaixo do limiar mínimo de rendimento. O autor dá o seguinte exemplo: um clube de futebol do Reino Unido com 24 jogadores é convidado para um jogo de exibição em Nova Iorque por um valor total de 500 mil dólares. O clube é o empregador dos jogadores e é uma entidade de responsabilidade limitada, em relação à qual os jogadores não são acionistas. A taxa da performance é paga ao clube, o qual não vê o seu rendimento ser tributado nos EUA porque é usada a “abordagem limitada” para o n.º 2 do artigo 17.º da CDT. Os salários dos jogadores podem ser repartidos por um total de 300 mil dólares para este jogo e dias de viagem, os quais também não são tributáveis nos EUA porque os 12.500 (300 000/24 = 12 500) dólares por jogador estão abaixo do limite mínimo de 20.000 dólares por desportista por ano. Mas, quer o clube, quer os desportistas terão de pagar imposto no Reino Unido, enquanto o seu Estado da residência. Neste sentido, DICK MOLENAAR, “Minimum threshold...”, *op. cit.*, p. 13.

<sup>545</sup> Segunda parte do Comentário 10.4 ao artigo 17.º da CMOCDE.

<sup>546</sup> Cfr. JÜRIG P. BRINKMANN, “De minimis Clause According...”, *op. cit.*, p. 359 (negrito no original).

<sup>547</sup> Negrito nosso. O limite de rendimento previsto na CMEUA parece, como se viu, referir-se às receitas brutas (“gross receipts”), incluindo as despesas reembolsadas ou os custos incorridos em nome do contribuinte. SOMARE sugere que o rendimento bruto (“gross income”) seja entendido como receita bruta (“gross receipts”), tal e qual como na CMEUA. E dá o exemplo de uma decisão do Tribunal Fiscal de Colónia para esclarecer como este termo deve ser captado, referindo que pode vir a ser interpretado de um modo amplo, como aconteceu nesta decisão judicial, abrangendo não só os custos relacionados com a performance no Estado da fonte, mas também, por exemplo, até mesmo, impostos indiretos que possam ser devidos neste Estado. Neste sentido, e, também, para uma completa análise desta decisão judicial, MARYTE SOMARE, “Alternative Provisions to Art 17...”, *op. cit.*, p. 92 e 93.

não obstante o pedido de tributação dos desportistas numa base líquida. A vantagem de se referir ao rendimento bruto é que este pode ser calculado mais facilmente do que o lucro líquido e, além disso, sendo mais fácil de calcular, será, igualmente, mais fácil determinar se o limiar foi atingido. Ora, se realmente a referência for ao rendimento bruto, como realmente parece ser, dado que os desportistas incorrem em despesas significativas, o nível do limiar deve ser razoavelmente alto<sup>548/549</sup>.

Devemos referir, igualmente, que a introdução da regra de *minimis* numa concreta CDT terá, sempre, de ser acompanhada por uma adequada troca de informação sobre os rendimentos que o desportista aufera, por exemplo, com a sua participação, no Estado da fonte, numa determinada competição desportiva, para que as autoridades fiscais do Estado da residência sejam capazes de incluir esses rendimentos nos rendimentos de base mundial dos desportistas<sup>550</sup>. A introdução da regra de *minimis* também pode ser melhor acompanhada pelo uso do método de crédito fiscal no Estado da residência<sup>551</sup>, ainda que a OCDE poderia ter tornado a recomendação para o uso desta opção mais forte se tivesse adicionado esta mesma opção ao próprio texto do n.º 1 do artigo 17.º da CMOCDE, como, aliás, acontece na CMEUA. No entanto, os Estados têm sempre a possibilidade de poderem começar a usar esta opção aquando das renegociações/negociações das suas CDT's ou, então, eles podem mesmo optar por seguir esta recomendação unilateralmente nas suas legislações fiscais nacionais sem terem de mudar as suas CDT's<sup>552</sup>.

A verdade é que a regra de *minimis* não resolve todos os problemas que surgem nos termos do artigo 17.º da CMOCDE, sobretudo, por exemplo, no contexto dos grandes eventos desportivos internacionais, apesar das suas vantagens óbvias. Esta opção, em relação aos participantes nas competições desportivas profissionais, em que grandes prémios em dinheiro são concedidos, não tem qualquer efeito, já que ela apenas permite excluir a aplicação do artigo 17.º da CMOCDE apenas para os desportistas que recebem rendimentos abaixo do limite estabelecido, o qual, à partida, não afetará estes sujeitos. Além do mais, no caso de eventos desportivos, o pior é que ter-se-ão de aplicar regras fiscais diferentes aos desportistas, em função, exatamente, dos seus rendimentos serem ou não superiores a esse limiar, o qual, ainda por cima, pode ser diferente

---

<sup>548</sup> No entanto, se a regra de *minimis* fosse aplicável a todos os prestadores de serviços pessoais altamente remunerados, baseando o limite apenas na receita bruta, em vez de ser sobre o lucro líquido, seria desconsiderar os custos e, conseqüentemente, poderia levar a potencial injustiça causada pelo nível das despesas inerentes nas diferentes profissões. Noutras palavras, a título de exemplo, um desportista cobrando a mesma taxa que um advogado, provavelmente incorre em custos mais elevados para ganhar o rendimento, mas ambos estariam sujeitos a imposto no Estado da fonte, se as receitas brutas ultrapassassem o limiar de rendimento.

<sup>549</sup> Cfr. DICK MOLENAAR, "Minimum threshold...", *op. cit.*, p. 13, e KAROLINA TETŁAK, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 256.

<sup>550</sup> Pode ser, nomeadamente, durante a aplicação de um procedimento para essa isenção (na altura em que as autoridades fiscais do Estado da residência têm de confirmar o estatuto de residente do contribuinte), que esta troca de informação pode ser estabelecida.

<sup>551</sup> Como recomendado no Comentário 12 ao artigo 17.º da CMOCDE.

<sup>552</sup> Cfr. DICK MOLENAAR, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 343 e 344.

nas diversas CDT's, levando a uma situação profundamente indesejável, na medida em que diferenciaria a própria situação fiscal dos vários desportistas entre si, a participarem na mesma competição<sup>553</sup>. Também a possibilidade de os Estados poderem mudar, flexível e substancialmente, em função da sua vontade, esta opção, por um lado, permite dar uma resposta mais efetiva aos seus problemas e realidades práticos, mas, por outro lado, aumenta a variedade e inconsistência na prática de celebração de CDT's. O mesmo Estado pode até concluir CDT's com outros Estados, com diferentes limites de rendimento, o que faz aumentar a carga administrativa para os desportistas que competem internacionalmente que terão de prestar atenção a todas estas vicissitudes, quer antes da sua performance ter lugar (despesas de *compliance*), quer mesmo depois (despesas de consultoria)<sup>554</sup>.

### **10.3. Exclusão dos desportistas numa relação de emprego**

A fim de tentar superar os obstáculos que a aplicação do artigo 17.º da CMOCDE provoca, nomeadamente, o facto de afetar e impedir o intercâmbio cultural e, dizemos nós, desportivo, a OCDE consagra, desde 1963, nos Comentários a este preceito da sua CM, uma opção que permite aos Estados definirem a regra especial do artigo 17.º da CMOCDE como uma exceção apenas em relação ao artigo 7.º da CMOCDE. Assim, no Comentário 2 ao artigo 17.º da CMOCDE, é dada a oportunidade aos Estados de, por acordo mútuo, restringirem o âmbito de aplicação do n.º 1 deste artigo apenas às atividades empresariais, pelo que, assim, os desportistas que efetuem performances desportivas no Estado da fonte ao abrigo de uma relação de emprego ficarão fora do âmbito de aplicação desta regra, passando a ser o artigo 15.º da CMOCDE a abranger esta situação e a tributar os salários dos desportistas, podendo estes sujeitos, nesse caso, usar as exceções do n.º 2 desta última norma<sup>555</sup> e, em muitas situações, o seu rendimento ser sujeito a tributação exclusiva no Estado da residência<sup>556</sup>.

Limitar o artigo 17.º da CMOCDE apenas em relação aos serviços pessoais independentes (e às atividades empresariais), realizados pelos desportistas, é baseado, essencialmente, na convicção de que estes sujeitos, ao estarem empregados ao abrigo de um

---

<sup>553</sup> Cfr. KAROLINA TETĀK, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 257.

<sup>554</sup> Cfr. JÜRIG P. BRINKMANN, "De minimis Clause According...", *op. cit.*, p. 364, e MARYTE SOMARE, "Alternative Provisions to Art 17...", *op. cit.*, p. 90.

<sup>555</sup> Comentário 2 ao artigo 17.º da CMOCDE: "[T]oo strict provisions might in certain cases impede cultural exchanges. In order to overcome this disadvantage, the States concerned may, by common agreement, limit the application of paragraph 1 to business activities. To achieve this it would be sufficient to replace the words «notwithstanding the provisions of Article 15» by «subject to the provisions of Article 15» in paragraphs 1 and 2. In such a case, entertainers and sportspersons performing in the course of an employment would automatically come within Article 15 and thus be entitled to the exemptions provided for in paragraph 2 of that Article".

<sup>556</sup> Devemos recordar, uma vez mais, as CDT's alemãs, dos anos de 1950 e 1960, que já estabeleciam esta diferença entre os desportistas (e artistas) que eram trabalhadores por conta própria e aqueles que eram trabalhadores por conta de outrem.

contrato de trabalho, não têm a tendência ou a capacidade de suprimir o seu rendimento, devido à transferência da obrigação de declarar os seus rendimentos e cobrar os seus impostos para o seu empregador, apesar de esta distinção não ser explicada nos Comentários a este artigo. E a verdade é que esta opção é especialmente importante no âmbito de eventos desportivos internacionais, já que o mais típico em relação aos clubes que participam nas competições desportivas é os desportistas estarem normalmente sujeitos a um contrato de trabalho. Como consequência, uma estadia curta do desportista não residente no território onde ocorre a competição desportiva na qual ele participa pode não desencadear tributação no Estado da fonte<sup>557</sup>.

Adotando-se esta opção, uma questão que pode surgir é saber, exatamente, quando um desportista é um “trabalhador dependente”, ou seja, quando é que este sujeito tem de seguir as instruções do empregador, o que pode acontecer, sobretudo, em desportos como o ciclismo, o *snowboard* ou o *skate*, entre outros. Uma outra pergunta que deve ser feita a este nível é: como definir atividades empresariais? Há quem defenda que os desportistas por conta própria e aqueles que têm participação nos lucros das terceiras entidades que os empregam são abrangidos por esta definição, enquanto as situações reais de emprego dos desportistas deverão ser excluídas da definição, embora nalguns Estados o lucro do empregador destes desportistas ainda possa ser tributado<sup>558</sup>. Uma boa forma de complementar esta medida seria, desse modo, reintroduzir a “abordagem limitada” no n.º 2 do artigo 17.º da CMOCDE, o que evitaria o reembolso das despesas e, ainda, que se cobrasse imposto sobre o elemento de lucro das equipas desportivas que permanecessem tributáveis após esta mudança. Assim, com esta medida, praticamente a totalidade dos rendimentos relacionados com as performances desportivas ficariam isentos de tributação no Estado da fonte e seriam tributados apenas no Estado da residência, excetuando, claro, apenas os rendimentos dos desportistas por conta própria, incluindo aqueles que usassem as suas empresas de responsabilidade limitada, os quais permaneceriam tributáveis no Estado da fonte<sup>559</sup>.

Apesar de a OCDE mencionar esta opção nos seus Comentários ao artigo 17.º da sua CM, na prática, poucos Estados usam esta exceção, algo que pode ter haver, provavelmente, com o facto de o texto do artigo 17.º da CMOCDE ter de ser ligeiramente mudado (algo que

---

<sup>557</sup> Cfr. KAROLINA TETŁAK, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 46, 96 e 261.

<sup>558</sup> Os amadores também deverão ser excluídos desta definição, uma vez que as suas despesas são superiores aos seus ganhos e eles não pretendem fazer lucro. Os desportistas subsidiados por fundos públicos deverão, igualmente, ficar de fora desta definição. Mas, neste último caso, será necessário distinguir entre as entidades empresariais que têm o lucro como objetivo principal e aquelas, por exemplo, cujos défices estruturais são financiados por fundos públicos. E colocar-se-ia, ainda, a questão se estas últimas não levam a cabo atividades empresariais, principalmente quando é tomada em consideração a importância económica de muitas entidades.

<sup>559</sup> Cfr. DICK MOLENAAR, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 127, 128 e 345, e “Entertainers and Sportspersons...”, *op. cit.*, p. 43.

normalmente acontece apenas com a renegociação geral dos tratados) para que se introduza esta opção, pelo que as *chances* desta opção ser usada ativamente e tornar-se comum são poucas<sup>560</sup>. Aliás, isto, à partida, só poderia mudar se a OCDE transferisse a opção do Comentário 2 ao artigo 17.º da CMOCDE para o próprio texto oficial do n.º 1 deste artigo, já que, então, a opção obteria um peso diferente e tornar-se-ia uma recomendação definitiva, em vez de uma mera opção, podendo ser seguida mais frequentemente pelos Estados-Membros (e não Membros) da OCDE. Por outro lado, há quem defenda que não parece muito iminente o risco desta restrição poder criar novas opções para esquemas de evasão fiscal com empresas “rent-a-star” porque a isenção proposta não seria inserida nas regras fiscais nacionais do Estado da fonte, mas sim nas concretas CDT’s e estas, normalmente, não são concluídas com “paraísos fiscais”, nos quais as empresas “rent-a-star” estão sedeadas e também porque, no caso de não haver uma CDT celebrada, as regras fiscais nacionais do Estado da fonte continuariam a aplicar-se e a totalidade do rendimento da empresa “rent-a-star” relacionado com as performances desportivas podia ser tributado<sup>561</sup>. No entanto, por outro lado, esta opção tem sido criticada como uma solução inadequada, principalmente por causa de uma diferenciação pouco clara entre serviços desportivos independentes e dependentes e, além disso, não obstante o que se referiu, questiona-se se não poderá ser relativamente fácil, em algumas situações e perante determinadas circunstâncias, substituir os contratos celebrados no curso de atividades empresariais por acordos que dão origem a rendimentos de uma relação de emprego, pelo que a remoção dos rendimentos de emprego dos desportistas do âmbito de aplicação do artigo 17.º da CMOCDE poderia deixá-los mais suscetíveis à manipulação. Além do mais, esta exceção é também questionável sob o ponto de vista de poder provocar distorções da concorrência<sup>562</sup>.

#### **10.4. Isenção para a parte equivalente a salários fixos**

Uma outra possível forma de restringir a aplicação do artigo 17.º da CMOCDE é isentar de tributação, no Estado da fonte, a parte equivalente a salários fixos<sup>563</sup>. A introdução desta opção

---

<sup>560</sup> Segundo um estudo de MOLENAAR, que já tivemos oportunidade de citar anteriormente, apenas 16 tratados na pesquisa extensiva que ele efetuou usam esta possibilidade, sendo que praticamente só mesmo os tratados mais antigos contêm esta disposição. Algumas razões para esta opção não ser utilizada podem prender-se com o facto de os Estados não quererem renunciar completamente ao seu direito a tributar os rendimentos de emprego, principalmente no caso dos Estados importadores de serviços desportivos e também pela razão de os desportistas poderem vir a sentir-se encorajados a estabelecer formas, pelas quais apenas celebrassem contratos deste género e assim evitassem a tributação na fonte.

<sup>561</sup> É sugerido a utilização de um procedimento para se obter a aplicação da disposição da isenção, já que, assim, haveria a possibilidade de se poder certificar que os desportistas estariam realmente empregados num clube ou equipa não residente. E, caso tal não se confirmasse, o direito a tributar permaneceria com o Estado da fonte.

<sup>562</sup> Cfr. DICK MOLENAAR, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 121 a 128 e 345; KAROLINA TETŁAK, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 261, e MARYTE SOMARE, “Alternative Provisions to Art 17...”, *op. cit.*, p. 87.

<sup>563</sup> Parte inicial do Comentário 14.1 ao artigo 17.º da CMOCDE: “Also, given the administrative difficulties involved in allocation to specific activities taking place in a State the overall employment remuneration of individual members of a foreign team, troupe or orchestra, and in taxing the relevant part of that remuneration, some States may consider it appropriate not to tax such remuneration. Whilst a State could unilaterally decide to exempt

prender-se-ia com o facto de a própria OCDE reconhecer as dificuldades administrativas associadas à afetação de uma parte dos rendimentos totais dos membros individuais das equipas estrangeiras para cada uma das performances exercidas num determinado Estado. Esta opção pode ser usada unilateralmente pelos Estados que assim quiserem, pelo que não implica que se mude o texto ou a interpretação de uma concreta CDT, podendo, deste modo, ser utilizada diretamente. No entanto, nenhum Estado parece usar esta opção, mesmo quando as dificuldades práticas ocorrem frequentemente, provavelmente, porque os Estados tributam o rendimento da performance numa base bruta, sem a dedução das despesas ou sem a sua atribuição entre os desportistas individuais e a entidade envolvida. Ora, esta abordagem demasiado simplificada por parte das autoridades fiscais do Estado da fonte resulta, por vezes, em tributação excessiva e até mesmo em dupla tributação, quando surgem problemas com a obtenção de um crédito fiscal, já que sem um certificado de imposto que divida o rendimento entre os desportistas individuais e o clube desportivo, o Estado da residência pode facilmente não permitir a obtenção de um crédito fiscal, o que pode levar a dupla tributação para ambos, os desportistas individuais e o clube desportivo, sendo de referir que esta opção, combinada com a “abordagem limitada” do n.º 2 do artigo 17.º da CMOCDE, iria eliminar este risco de tributação excessiva ou dupla tributação<sup>564</sup>.

### **10.5. Cláusula de liga**

De forma a limitar o âmbito de aplicação do artigo 17.º da sua CM, a OCDE propôs, em 2010, uma outra opção, a chamada “cláusula de liga” (“league clause”), sendo que até é possível encontrar, para esse efeito, na parte final do Comentário 14.1 a este artigo, uma proposta de texto que pode ser usada para esse propósito: “The provisions of Article 17 shall not apply to income derived by a resident of a Contracting State in respect of personal activities of an individual exercised in the other Contracting State as a sportsperson member of a team of the first-mentioned State that takes part in a match organised in the other State by a league to which that team belongs”<sup>565</sup>.

É de referir que pela utilização da “cláusula de liga” fica excluída a aplicação do artigo 17.º da CMOCDE tanto em relação ao desportista individual, como à equipa ou empresa

---

such remuneration, such a unilateral solution would not be reciprocal and would give rise to the problem described in paragraph 12 above where the exemption method is used by the State of residence of the person deriving such income. These States may therefore consider it appropriate to exclude such remuneration from the scope of the Article”.

<sup>564</sup> Cfr. DICK MOLENAAR, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 346 e 347, e KAROLINA TETĚAK, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 98.

<sup>565</sup> Assim, segundo esta proposta, como se pôde ver, as disposições do artigo 17.º não se aplicam aos rendimentos obtidos por um residente de um Estado Contratante resultantes de atividades pessoais exercidas no outro Estado Contratante, como membro desportista de uma equipa do primeiro Estado que participa num jogo organizado no outro Estado pela liga a que essa equipa pertence.

intermediária<sup>566</sup>. Neste caso, não se aplicando o artigo 17.º da CMOCDE, aplicar-se-ão os artigos 7.º ou 15.º da CMOCDE, o que exclui a tributação dos rendimentos no Estado da fonte na ausência de um EE ou se não se verificarem as exceções do n.º 2 do dito artigo 15.º. Essencialmente, esta “cláusula de liga” permite aos Estados que não queiram usar a opção que exclui do âmbito de aplicação do artigo 17.º da CMOCDE praticamente a totalidade dos rendimentos de emprego<sup>567</sup>, que usem, desta forma, uma opção que permite apenas a exclusão da aplicação do artigo 17.º da CMOCDE aos membros de uma equipa desportiva que participe num jogo organizado noutro Estado pela liga a que esta equipa pertence<sup>568</sup>.

Os critérios para a aplicação desta opção parecem, portanto, ser: a equipa para a qual o desportista joga/compete pertence a uma liga e o rendimento abrangido por esta opção parece estar restrito àquele que pode ser alocado aos jogos oficiais da liga, o que, conseqüentemente, parece resultar no facto de que todos os outros rendimentos do desportista obtidos no Estado da fonte serão tributados neste Estado com base no artigo 17.º da CMOCDE. Diga-se que mesmo antes de esta opção ser introduzida na CMOCDE (nalguns casos, até muito antes), alguns Estados já incluíam, nas suas CDT's, uma disposição deste género aplicável aos membros das equipas desportivas que participassem, então, num campeonato ou liga interestadual. Assim, tal disposição especial já era encontrada, nomeadamente, no Tratado de imposto sobre o rendimento e o capital entre o Canadá e os Estados Unidos (1980)<sup>569</sup> e no Tratado de Imposto sobre o rendimento entre a Austrália e a Nova Zelândia (2009), Estados que têm uma intensa troca de equipas desportivas. No fundo, a OCDE, com a “cláusula de liga”, reconheceu que o artigo 17.º da sua CM é impraticável para as performances das equipas e, sobretudo, para os membros destas equipas<sup>570</sup>. Daí que tenha avançado para a introdução desta opção nos seus Comentários a este preceito, até mesmo, tendo como exemplo, estas CDT's que já continham uma disposição deste género<sup>571</sup>.

---

<sup>566</sup> Cfr. KAROLINA TETŁAK, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 261.

<sup>567</sup> Opção que tivemos oportunidade de analisar anteriormente.

<sup>568</sup> Parte intermédia do Comentário 14.1 ao artigo 17.º da CMOCDE: “Whilst paragraph 2 above indicates that one solution would be to amend the text of the Article so that it does not apply with respect to income from employment, some States may prefer a narrower exception dealing with cases that they frequently encounter in practice”.

<sup>569</sup> Ajudando na eliminação de problemas fiscais nas competições conjuntas de hóquei, futebol, basebol e basquetebol entre estes dois Estados.

<sup>570</sup> De facto, a justificação para a introdução desta opção, que já tivemos oportunidade de ver anteriormente, a propósito da exclusão da totalidade dos rendimentos de emprego do âmbito do artigo 17.º da CMOCDE, prende-se com o facto da própria OCDE reconhecer as dificuldades administrativas associadas à afetação de uma parte dos rendimentos totais dos membros individuais das equipas estrangeiras para cada uma das performances efetuadas num determinado Estado (parte inicial do Comentário 14.1 ao artigo 17.º da CMOCDE: “Also, given the administrative difficulties involved in allocating to specific activities taking place in a State the overall employment remuneration of individual members of a foreign team, troupe or orchestra, and in taxing the relevant part of that remuneration, some States may consider it appropriate not to tax such remuneration”).

<sup>571</sup> Cfr. DICK MOLENAAR, “Entertainers and Sportspersons...”, *op. cit.*, p. 44, e KAROLINA TETŁAK, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 98 e 261.

MOLENAAR dá conta de um aspeto importante. Ele frisa que esta opção parece, à partida, promissora para as competições europeias, como, por exemplo, a Liga dos Campeões ou a Liga Europa de Futebol, que têm muitos jogos transfronteiriços. No entanto, o autor destaca que a UEFA parece não precisar desta disposição, tendo em conta que esta organização procura que os problemas do artigo 17.º da CMOCDE não ocorram. Na configuração destas competições da UEFA, os clubes desportivos que jogam em casa ficam com os ganhos e não os partilham com os clubes visitantes, enquanto os rendimentos de publicidade e dos direitos de transmissão são pagos da Suíça, enquanto *royalties*, em relação aos quais, com base no artigo 12.º das CDT's suíças, nenhuma retenção na fonte é aplicada<sup>572</sup>. Assim, o autor refere que apenas os ganhos relativos às finais destas competições<sup>573</sup> são partilhados entre as equipas participantes e a UEFA, mas que, neste caso, esta organização tenta acordar, com os Estados anfitriões das finais, que seja garantida uma isenção fiscal, o que significa que nenhum imposto é cobrado no Estado da fonte<sup>574</sup>. Para este autor, esta opção poderá apenas, assim, ser usada noutros desportos, mas, mesmo aí, considera improvável que tenha aplicação, na medida em que, em primeiro lugar, os Estados que têm equipas que participam em competições transfronteiriças têm de inserir esta opção nas suas CDT's para que esta seja efetiva e, além disso, tudo isto lhe parece mais complicado de ser feito na Europa do que na América do Norte<sup>575</sup>.

Um outro aspeto importante prende-se com o facto de a aplicação do artigo 17.º da CMOCDE, no caso da realização dos grandes eventos desportivos internacionais, ser impraticável, pelo que uma possível solução seria a exclusão da aplicação do artigo 17.º da CMOCDE, então, também, aos rendimentos que os desportistas obtivessem nesse tipo de eventos, o que poderia ser feito através da recomendação de uma opção semelhante à “cláusula de liga” que tivesse aplicação nesses certames. Naturalmente que, em tal situação, outras questões surgiriam, como, por exemplo, a de saber a que eventos uma tal cláusula deveria ser aplicada: se a todos os eventos desportivos internacionais ou apenas àqueles de maiores dimensões. E obviamente que, a quantos mais eventos esta cláusula fosse aplicada, mais a aplicação do artigo 17.º da CMOCDE seria marginalizada. Contudo, ao mesmo tempo, caso se limitasse a aplicação desta cláusula apenas a determinados eventos desportivos levantar-se-iam questões sobre uma possível discriminação entre os desportistas. Mesmo fora deste contexto, esta opção pode ser discriminatória, uma vez

---

<sup>572</sup> Relativamente a esta questão, ver, por exemplo, KAROLINA TETLAK e DICK MOLENAAR, “Tax Exemptions for Euro 2012...”, *op. cit.*, p. 327. Aliás, o novo Comentário 9.4 ao artigo 17.º da CMOCDE especifica que tais rendimentos não são abrangidos por este artigo.

<sup>573</sup> Para a final de cada uma das competições, disputadas num só jogo, a UEFA escolhe um Estado para organizar cada uma delas, respetivamente.

<sup>574</sup> Mais à frente, teremos oportunidade de analisar exemplos em que tal se verificou.

<sup>575</sup> Cfr. DICK MOLENAAR, “Entertainers and Sportspersons...”, *op. cit.*, p. 44.

que apenas alguns desportistas são excluídos da aplicação do artigo 17.º da CMOCDE, sobretudo os mais bem-sucedidos e, conseqüentemente, mais bem pagos, já que, por norma, são esses que competem nas ligas interestaduais. Por fim, dizer que a aplicação da “cláusula de liga” está limitada nas situações ditas “triangulares” porque pressupõe que os desportistas e o clube desportivo sejam residentes de um mesmo Estado<sup>576</sup>.

## 11. Questão da dedução de despesas

Uma questão importante, debatida pelo Relatório da OCDE de 1987, prendeu-se com a dedução das despesas relacionadas com os rendimentos resultantes da realização de performances desportivas no Estado da fonte, uma vez que o artigo 17.º da CMOCDE não dizia como o rendimento em causa devia ser computado. Este Relatório, no entanto, deixava aos Estados Contratantes a possibilidade de determinarem a extensão de quaisquer deduções de despesas e referia apenas que alguns Estados asseguravam a tributação na fonte a uma taxa com base no montante bruto pago aos desportistas<sup>577</sup>. Ora, isto não devia ser entendido como sendo a OCDE a dizer que a sua posição era a favor da tributação com base no rendimento bruto. A OCDE não tinha a intenção de interferir nas legislações nacionais e simplesmente deixou a questão para os Estados Contratantes resolverem. Não defendeu nenhuma posição em concreto<sup>578</sup>. Contudo, a verdade é que a OCDE, ao não assumir uma posição neste Relatório, a propósito desta questão, poderá ter contribuído para que muitos Estados modificassem as suas regras de tributação dos desportistas (e *entertainers*), no sentido de esta tributação ser feita com base no rendimento bruto, sem ser permitida a dedução de despesas para estes sujeitos, quer ao nível da retenção na fonte, quer mais tarde na declaração normal de imposto no final do ano<sup>579</sup>.

Esta posição destes Estados podia ser defendida pelo argumento de que a determinação das despesas a deduzir em relação a uma performance desportiva era complicada, principalmente

---

<sup>576</sup> Cfr. DICK MOLENAAR, MARIO TENORE e RICHARD VANN, “Red Card Article 17?”, *op. cit.*, p. 132; KAROLINA TETŁAK, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 260 e 261, e MARYTE SOMARE, “Alternative Provisions to Art 17...”, *op. cit.*, p. 89.

<sup>577</sup> Parágrafo 94 do Relatório da OCDE de 1987.

<sup>578</sup> Além disso, não se percebe como esta tributação com base no rendimento bruto poderia relacionar-se com a expressão “lucros” (“profits”) antes usada no Relatório (por exemplo, na parte final do Parágrafo 86 do Relatório da OCDE de 1987), uma vez que esta expressão (“profits”) supõe que as despesas devem ser dedutíveis. Além do mais, esta tributação não parecia também adequar-se com o princípio antes defendido no Relatório, e do qual também já demos conta, segundo o qual os rendimentos provenientes de performances desportivas (e de entretenimento) devem ser tributados do mesmo modo que os rendimentos de quaisquer outras atividades e que as exceções a este princípio devem ser mínimas (Parágrafo 14 do Relatório da OCDE de 1987). BRAMO, uma vez que o termo “income” (“rendimento”) não está definido na CMOCDE, procurou entender o seu significado no contexto em que este termo é usado em toda esta CM e chegou à conclusão de que, mesmo assim, o termo não é claro o suficiente e que, por isso, é necessário recorrer às legislações domésticas dos Estados Contratantes (diga-se que, na CMOCDE, o autor encontrou indicações de que o termo “income” se referia a um montante líquido, mas que também encontrou indícios que apontavam na direção oposta). Ora, para este autor, como dissemos, uma vez que o termo não é claro, pelo artigo 3.º n.º 2 da CMOCDE deve recorrer-se às legislações domésticas dos Estados Contratantes e, nestas, o termo “income” está claramente relacionado com o montante líquido. Por isso, para ele, está justificado atribuir ao termo “income” usado nas CDT’s o mesmo significado das legislações domésticas, de acordo com as quais a referência é feita ao montante líquido. Neste sentido, THOMAS BRAMO, “The Notion of «Income»...”, *op. cit.*, p. 71 a 89.

<sup>579</sup> Cfr. DICK MOLENAAR, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 43, e YASMIN WAGNER, “The Historical Background of Art. 17...”, *op. cit.*, p. 61.

se tivermos em conta que as despesas destas atividades e destes sujeitos têm, inúmeras vezes, de ser alocadas a vários Estados. Assim, o que acontecia é que, muitos Estados, para facilitar a cobrança de imposto, tributavam, a uma taxa fixa, numa base bruta, sem a necessidade de se ter em conta as despesas, o rendimento dos desportistas não residentes<sup>580</sup>. Por outro lado, alguns Estados tentaram, apenas, às vezes muito mais do que em relação a outros contribuintes, simplificar ao máximo as regras especiais para tributar o rendimento dos desportistas (e dos *entertainers*) não residentes. Como já tivemos oportunidade de dizer, foi nos Comentários ao artigo 17.º da CMOCDE de 1992 que se introduziram as alterações que o Relatório da OCDE de 1987 tinha sugerido, incluindo esta, passando, então, a existir no Comentário 10 a este artigo, esta referência a uma tributação, no Estado da fonte, com base no rendimento bruto, sem possibilidade de dedução de despesas, falando-se, a este propósito, numa taxa de imposto baixa<sup>581</sup>, a qual foi interpretada por muitos Estados como uma recomendação positiva para a tributação bruta do rendimento dos desportistas não residentes, levando estes Estados a criarem sistemas fiscais protetores a este respeito. Embora, realmente, nalguns casos, assumindo-se taxas baixas de imposto, se possa entender que uma estrutura desse género pode ter algumas vantagens, a verdade é que, por norma e infelizmente, conduz à tributação excessiva do rendimento dos desportistas não residentes, já que a taxa efetiva de imposto no Estado da fonte é muito alta para ser totalmente compensada pelo crédito fiscal que será concedido no Estado da residência e, além do mais, os desportistas não residentes acabam, dessa forma, por serem tributados sobre o seu rendimento de uma forma mais pesada em comparação com os residentes e mesmo em comparação com outros não residentes<sup>582</sup>.

A conclusão que podemos retirar de tudo isto é que a maioria dos Estados simplificou o seu método de tributação, em relação aos desportistas não residentes que os visitavam. Isto resultou num sistema geralmente aceite de retenção na fonte sobre o montante do rendimento bruto, o qual, por sua vez, levou, na maior parte dos casos, a uma excessiva carga tributária para estes sujeitos e, ainda, a uma violação de algumas das liberdades económicas do Direito da UE. Com efeito, uma solução fiscal assim, ainda que tolerada pela OCDE, era prejudicial para os desportistas que, por exemplo, participassem em competições desportivas internacionais e, com isso, incorressem em despesas substanciais em relação a tais eventos. Além do mais, isto também podia levar à diferenciação da situação fiscal dos desportistas, já que, em contraste com estes

---

<sup>580</sup> O que pode equivaler a um imposto sobre as receitas, em vez de sobre o rendimento.

<sup>581</sup> Os Estados, na prática, interpretaram esta taxa de retenção na fonte baixa como situada entre os 15% e os 25%.

<sup>582</sup> Cfr. DICK MOLENAAR, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 43, 44, 45, 159, 296 e 340, e KAROLINA TETŁAK, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 251.

sujeitos não residentes, os residentes e mesmo outros contribuintes não residentes tinham o direito de tomar as despesas em conta no cálculo do rendimento tributável, pelo que, por esta razão, a questão da dedução das despesas por desportistas (e *entertainers*) não residentes foi (e tem sido) abordada no Direito da UE. Assim, um conflito que surgiu, precisamente, entre os princípios de liberdade do TFUE e as disposições das CDT's baseadas no artigo 17.º da CMOCDE foi a incompatibilidade entre o Comentário 10 a este artigo e algumas decisões do TJUE<sup>583</sup>.

A primeira decisão que contrariou este Comentário ao artigo 17.º da CMOCDE de 1992 e que testou, contra os princípios de liberdade do TFUE, as regras fiscais dos artistas (e, por comparação, dos desportistas) não residentes, pondo em causa a própria posição neutral da OCDE a este respeito, foi a decisão do TJUE no caso “Arnoud Gerritse”, que foi decidido em junho de 2003, e que mostra o tratamento desigual destes sujeitos em particular<sup>584</sup>. Neste caso, o TJUE, uma vez que os artistas residentes e outros sujeitos residentes e até mesmo não residentes tinham o direito de deduzir as suas despesas, claramente constatou que a não dedução das despesas de negócios diretas para os artistas não residentes que atuam internacionalmente violava a livre prestação de serviços dentro da Comunidade<sup>585</sup>. Além disso, o TJUE pareceu aceitar a tributação na fonte numa base bruta, mas apenas se a taxa de imposto não fosse mais elevada do que as taxas de imposto progressivas sobre o rendimento líquido (após a dedução das despesas)<sup>586</sup>. Isto significa que, também aqui, a dedução das despesas foi reconhecida pelo TJUE. Portanto, o TJUE declarou que a legislação alemã estava em colisão com os princípios de liberdade económica do TFUE e que era, por isso, discriminatória, quando proibia um contribuinte não residente, no cálculo do rendimento tributável, de deduzir as despesas diretas de negócios e quando negava o direito

---

<sup>583</sup> Cfr. DICK MOLENAAR, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 295, e KAROLINA TETLAK, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 83 e 265. Para uma perspetiva mais ampla do problema e do tópico da não dedução de despesas antes da intervenção do TJUE a este respeito com exemplos até de situações que poderiam resultar em tributação excessiva em função desta questão (e que, para todos os efeitos, se mantêm válidos em muitos dos seus aspetos essenciais para os Estados que continuam sem permitir a dedução de despesas), ver DICK MOLENAAR, “Obstacles for International...”, *op. cit.*, p. 149 a 154.

<sup>584</sup> Acórdão do TJUE, de 12 de junho de 2003, no Processo C-234/01, disponível em <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?jsessionid=9ea7d2dc30db7bf2c420722349508379a01f14659a53.e34Kaxilc3qMb40Rch0SaxqTbNz0?text=&docid=47924&pageId=0&doclang=PT&mode=doc&dir=&occ=first&part=1&cid=88929>. Neste caso, a Alemanha foi o exemplo com a não dedução de despesas e com a exclusão de uma liquidação de imposto normal sobre o rendimento para estes sujeitos. Mas, na verdade, por esta altura, outros Estados-Membros da UE também tinham estas limitações nas suas legislações nacionais.

<sup>585</sup> A decisão foi a de que residentes e não residentes estavam, para os propósitos desta questão, numa situação comparável, especialmente se as despesas de produção dos dois grupos de contribuintes estavam diretamente ligadas com as atividades que geraram rendimento na Alemanha. O TJUE argumentou que permitir a dedução de despesas apenas aos residentes e não o fazer para os não residentes, colocaria os residentes de outros Estados-Membros numa posição de desvantagem e, por isso, constituiria discriminação indireta com base na nacionalidade, contrária ao princípio da liberdade de prestar serviços. O TJUE também considerou que nenhum argumento lhe foi apresentado para justificar esta diferença de tratamento. Portanto, foi claro na sua decisão que a não dedução de despesas violava a liberdade de prestar serviços. Ao Gerritse tinha de ser permitido deduzir as suas despesas diretas de negócios do seu rendimento tributável.

<sup>586</sup> Quando as despesas são muito elevadas, uma taxa fixa de imposto de 20% sobre o rendimento bruto é comparável a uma taxa média de imposto de 80% sobre o rendimento líquido, uma taxa que nenhum Estado tem enquanto taxa progressiva de imposto. É muito provável que um desportista sofra de uma taxa de retenção que é de facto muito elevada e que, por isso, precise de ter direito a uma liquidação normal de imposto sobre o rendimento (e a um reembolso de imposto) no Estado da fonte.

de apresentar uma declaração de imposto anual e tomar em conta o rendimento líquido<sup>587</sup>. Assim, a decisão “Gerritse” do TJUE foi importante, já que, depois dela, os Estados que fossem membros da OCDE e, simultaneamente, da UE<sup>588</sup>, não podiam mais usar o Comentário 10 ao artigo 17.º da CMOCD de 1992 nas suas CDT’s, sendo que, no fundo, esta decisão questionou a própria legitimidade deste Comentário<sup>589/590</sup>.

Tendo o caso “Arnoud Gerritse” iniciado uma discussão sobre a tributação bruta do rendimento dos artistas e desportistas não residentes, esta viria a continuar com mais dois casos que, para além de outras questões, focaram-se outra vez na dedução das despesas e no momento em que estas deviam ser deduzidas, algo que a decisão no caso “Gerritse” não tinha clarificado. No caso “Scorpio”, o debate relacionou-se com o facto de as despesas, logo no momento da performance artística ou desportiva e da retenção do imposto na fonte, poderem ser deduzidas, com o TJUE a considerar que havia uma violação do princípio da não-discriminação, como resultado, precisamente, desta incapacidade de se deduzirem as despesas no momento da cobrança do imposto<sup>591</sup>. Isto porque a necessidade de declarar o rendimento num procedimento de avaliação envolve carga administrativa e económica adicional para os não residentes, a qual é contrária à liberdade económica da UE de prestar serviços. Assim, o TJUE decidiu que, pelo menos, as despesas de negócios diretas poderiam ser deduzidas no momento da retenção na fonte, resultando em taxas de retenção na fonte mais baixas<sup>592</sup>. E no caso “Centro Equestre da Lezíria Grande”, a questão prendeu-se com o facto de também as despesas indiretas poderem ser deduzidas e com a questão de medidas administrativas extra serem precisas para um procedimento especial de reembolso de imposto<sup>593</sup>. Assim, nesta decisão, o TJUE clarificou como as despesas indiretas deveriam ser deduzidas numa declaração de imposto após o final do ano

---

<sup>587</sup> O TJUE decidiu mesmo que, após o período de 1 ano, a diferença entre a taxa de retenção na fonte e as taxas de imposto normais sobre o rendimento deve ser devolvida ao desportista.

<sup>588</sup> E também alguns Estados da Associação Europeia de Comércio Livre.

<sup>589</sup> Como esta decisão tinha efeito direto nos Estados-Membros individuais da UE, as regras nacionais que defendiam uma tributação bruta e a exclusão de declarações normais de imposto não podiam ser mais aplicadas, já que não eram compatíveis com esta decisão.

<sup>590</sup> Cfr. DICK MOLENAAR, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 60, 262 a 270, 290, 296 e 297, e “Entertainers and Sportspersons...”, *op. cit.*, p. 39; JURAJ VALIS, “Withholding Taxes for Non-resident Artists and Sportsmen in the light of Non-discrimination Clauses”, in *Taxation of Artists and Sportsmen in International Tax Law* (Coordenação: Walter Loukota e Markus Stefaner), Viena, Linde, 2007, p. 427, e KAROLINA TETĀK, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 83. Para um panorama geral da decisão no caso “Arnoud Gerritse”, ver, igualmente, por exemplo, DICK MOLENAAR e HARALD GRAMS, “The *Arnoud Gerritse* Case of the European Court of Justice”, in *Intertax*, n.º 5, 2003, p. 198 a 204, e “The Taxation of Artists and Sportsmen after the *Arnoud Gerritse* Decision”, in *European Taxation*, n.º 10, 2003, p. 381, 382 e 383, e THOMAS BRAMO, “The Notion of «Income»...”, *op. cit.*, p. 85, 86 e 87.

<sup>591</sup> Acórdão do TJUE, de 3 de outubro de 2006, no Processo C-290/04, disponível em <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?iSessionid=9ea7d2dc30d6d7fb42ab9a164758ba04b7bbadc54390.e34KaxilC3qMb40Rch0SaxvLchn0?text=&docid=65389&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=36107>.

<sup>592</sup> Para uma análise muito mais completa ao caso “Scorpio”, ver, por exemplo, DICK MOLENAAR e HARALD GRAMS, “*Scorpio* and the Netherlands...”, *op. cit.*, p. 63 a 68, e, igualmente, THOMAS BRAMO, “The Notion of «Income»...”, *op. cit.*, p. 86 e 87.

<sup>593</sup> Acórdão do TJUE, de 15 de fevereiro de 2007, no Processo C-345/04, disponível em <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?iSessionid=9ea7d2dc30ddf54f57b74db049cbb5b0d24f24edf7c8.e34KaxilC3qMb40Rch0SaxuPch50?docid=63637&pageIndex=0&doclang=PT&dir=&occ=first&part=1&cid=87343>.

fiscal relevante, ainda que tenha considerado que não era discriminatório a restrição das despesas dedutíveis apenas àquelas diretamente relacionadas com o rendimento tributável, e que havia uma violação do princípio da igualdade quando se limitava o reembolso unicamente às situações em que os custos excedessem 50% do rendimento bruto<sup>594</sup>.

Ou seja, relativamente às despesas indiretas, que o TJUE considerou não ser discriminatório não terem de ser consideradas no caso dos não residentes, pois os não residentes não estão numa situação comparável com os residentes quanto a estas despesas (mesmo num procedimento de avaliação), podemos referir custos administrativos, custos energéticos, despesas de seguros ou despesas de *marketing*<sup>595</sup>. Do ponto de vista do TJUE, as despesas têm de estar intrinsecamente ligadas aos serviços, para poderem ser despesas diretas, exigindo a sua imediata dedução da base tributável no Estado da fonte, o que será o caso das despesas operativas diretamente ligadas à performance, como os custos de viagem e alojamento dos desportistas e do seu *staff*<sup>596</sup>.

O TJUE decidiu, deste modo, que todas estas limitações no tratamento dos desportistas e artistas não residentes, em comparação com os residentes e mesmo outros não residentes, no que respeita ao momento e, em certa medida, ao âmbito das despesas dedutíveis, deviam ser consideradas não conformes com os princípios de liberdade económica do TFUE. Ora, isto resultou na possibilidade de dedução das despesas de negócios diretas ao nível da retenção na fonte e impossibilitou que existissem quaisquer regras mais rígidas para a sua aceitação e impossibilitou, igualmente, a existência de qualquer procedimento de reembolso especial com condições administrativas extras<sup>597</sup>. Perante estas decisões do TJUE, a OCDE ficava mesmo pressionada a

---

<sup>594</sup> Cfr. DICK MOLENAAR, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 271 a 280 e 290, e “Entertainers and Sportspersons...”, *op. cit.*, p. 39; JURAJ VALIS, “Withholding Taxes for Non-resident Artists and Sportsmen...”, *op. cit.*, p. 427 e 428, e KAROLINA TETŁAK, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 83.

<sup>595</sup> Há quem também defenda que um outro exemplo de despesas que não estão diretamente ligadas à performance no Estado da fonte são as despesas gerais atribuíveis às performances nos vários Estados, pelo que não constitui uma violação dos princípios fundamentais de liberdade económica se um Estado-Membro não permitir a dedução destas despesas gerais. Obviamente que um Estado-Membro pode ser mais generoso do que o Direito da UE exige e permitir a dedução das despesas de negócios indiretas. Neste sentido, ALEXANDER RUST, “The Influence of EU Law on the Design of Domestic Tax Law for Entertainers and Sportspersons”, in *Taxation of Entertainers and Sportspersons Performing Abroad* (Coordenação: Guglielmo Maisto), Amesterdão, IBFD, 2016, p. 61.

<sup>596</sup> Cfr. JURAJ VALIS, “Withholding Taxes for Non-resident Artists and Sportsmen...”, *op. cit.*, p. 428. Para uma breve análise das decisões dos três casos que referimos (“Gerritse”, “Scorpio” e “Centro Equestre da Lezíria Grande”), ver DANIEL SANDLER, “Problems taxing Non-resident...”, *op. cit.*, p. 193, e, para uma análise apenas da decisão do caso “Centro Equestre da Lezíria Grande”, ver, igualmente, JOÃO PAULO VALADAS GUIMARÃES, “A Tributação do Desporto: Alguns...”, *op. cit.*, p. 417 a 432, e PETR NESKRABAL, “Personal Taxation of Non-resident Artists and Sportsmen in the light of Non-discrimination Clauses”, in *Taxation of Artists and Sportsmen in International Tax Law* (Coordenação: Walter Loukota e Markus Stefaner), Viena, Linde, 2007, p. 398, 399 e 400.

<sup>597</sup> O TJUE considerou que a retenção na fonte era aceitável, por causa das regras de atribuição internacionais do direito a tributar o rendimento dos desportistas e artistas, mas afirmou que, entre residentes e não residentes, igualdade de tratamento tinha de ser garantida para o cálculo do lucro tributável. Deve dizer-se que quanto à dedução das despesas privadas ou pessoais, esta será, geralmente, negada (de facto, o Estado da fonte não é obrigado a tratar os desportistas não residentes da mesma forma que os desportistas residentes, a não ser que eles estejam naquilo a que a doutrina chama de “posição de Schumacker”, em respeito ao caso “Schumacker” do TJUE (Acórdão do TJUE, de 14 de fevereiro de 1995, no Processo C-279/93, disponível em [http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?jsessionid=9ea7d2dc30dca314164ac0c141e794f6eda5d8a3506a.e34KaxiLc3qMb40Rch0SaxyNax10?t\\_ext=&docid=99137&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=1808](http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?jsessionid=9ea7d2dc30dca314164ac0c141e794f6eda5d8a3506a.e34KaxiLc3qMb40Rch0SaxyNax10?t_ext=&docid=99137&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=1808)). Isto, portanto, torna necessário distinguir entre os dois tipos de despesas, sendo irrelevante a distinção feita na legislação nacional do Estado-Membro da UE, já que, se assim fosse, os Estados

inserir, pelo menos nos Comentários ao artigo 17.º da CMOCDE, uma recomendação para a dedução das despesas e tributação líquida normal, pela qual aos desportistas (e *entertainers*) não residentes fosse permitido preencher uma declaração de imposto normal no final do ano fiscal e fazer uso das taxas de imposto normais, se assim pretendessem<sup>598</sup>.

E, na verdade, a questão da determinação e dedução de despesas continua a ser um dos problemas da tributação do rendimento dos desportistas não residentes, ainda que de uma forma menos intensa porque em alguns Estados as despesas dos desportistas não residentes continuam a não poder ser deduzidas da base de cálculo. Os Estados que não permitem a dedução das despesas dos desportistas não residentes defendem que a tributação numa base bruta leva a resultados rápidos e permite a cobrança imediata do imposto, enquanto, do seu ponto de vista, o cálculo do montante do lucro líquido exato seria muito difícil, tendo em conta a curta duração da presença destes sujeitos no Estado da fonte, já que numerosos custos relacionados com as suas atividades nem sempre podem ser avaliados e tidos em conta, por exemplo, no mesmo dia do evento desportivo<sup>599</sup>. Assim, argumentam, sobretudo, que as despesas dos desportistas, principalmente quando estes exercem atividades em mais do que um Estado, são difíceis de determinar e quantificar, o que não deixa de ser uma justificação estranha quando se tem em conta, por exemplo, a atenção que é dada aos preços transferência e às regras de alocação para as empresas normais<sup>600</sup>. No geral, é completamente normal a tributação do rendimento depois da dedução de despesas e, aliás, parece ser a regra geral, já que a maior parte dos outros profissionais (e das empresas) são tributados sobre o lucro líquido das suas atividades<sup>601</sup>. Os desportistas não residentes devem ter o direito de tomar em conta os custos incorridos nas mesmas condições que os residentes do Estado da fonte, uma vez os serviços desportivos podem

---

podiam sempre argumentar que não era sua obrigação deduzir as despesas de negócios diretas, categorizando-as como despesas privadas. Os casos "Conijn" (Acórdão do TJUE, de 6 de julho de 2006, no Processo C-346/04, disponível em <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?jsessionid=9ea7d2dc30db1c014011ad1d43748609a1a18ec24379.e34KaxiLc3qMb40Rch0SaxqTbNz0?text=&docid=56298&pageIndex=0&doclang=PT&mode=doc&dir=&occ=first&part=1&cid=70843>) e "Schröder" (Acórdão do TJUE, de 31 de março de 2011, no Processo C-450/09, disponível em <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/HTML/?uri=CELEX:62009CJ0450&from=PT>) demonstram exatamente isso. Neste sentido, ALEXANDER RUST, "The Influence of EU Law on the Design...", *op. cit.*, p. 61 e 62.

<sup>598</sup> Cfr. DICK MOLENAAR, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 290.

<sup>599</sup> Além disso, tem sido sugerido que a palavra "income" ("rendimento") no artigo 17.º da CMOCDE difere do significado do termo "lucro" ("profit") no artigo 7.º da CMOCDE, que até 2010 era diretamente necessário para tributar o rendimento líquido. Se, portanto, a CMOCDE utiliza duas palavras separadas, alguns Estados concluíram que o "rendimento" ("income") significa o montante bruto, sem levar em conta as despesas incorridas. No entanto, uma tal posição não parece correta em função da interpretação sistémica da CMOCDE. Aliás, isto é o que BRAMO refere, como já tivemos oportunidade de ver.

<sup>600</sup> Isto é ainda mais estranho quando esta convicção não é clara, uma vez que nenhuma informação foi prestada sobre as dificuldades dos Estados em determinar as despesas dos desportistas (e *entertainers*). Simplesmente, parece que estes não gostam da inconveniência de calcular as despesas ou, talvez, subestimem a importância destas para estes sujeitos não residentes, considerando que não possam ser assim tão elevadas.

<sup>601</sup> Por exemplo, no caso das empresas que tenham no exterior operações e filiais internacionais é preciso calcular os seus lucros em cada Estado e, desse modo, será preciso distribuir tanto as despesas de escritório diretas como outras. Nesse sentido, para se chegar a uma proporção justa do lucro internacional que pode ser alocada a cada Estado individual, foram desenvolvidas regras especiais para preços de transferência entre os ramos de uma empresa internacional. É de referir, igualmente, que os trabalhadores dependentes também podem deduzir as suas despesas relacionadas com o trabalho.

exigir gastos substanciais, particularmente em relação à preparação para competir em eventos desportivos internacionais<sup>602</sup>.

Sobretudo quando os desportistas competem noutros Estados, eles incorrem em despesas e, frequentemente, as despesas das performances internacionais são muito mais elevadas do que as despesas das performances domésticas. Com efeito, nestas situações, as despesas dos desportistas deverão ser elevadas: em primeiro lugar, estes sujeitos têm despesas variadas relacionadas com as suas viagens e o seu transporte (viajar para outros Estados é caro e inclui voos, hotéis e outras acomodações, comida, bebidas e outros entretenimentos para tantos dias fora de casa); em segundo lugar, estas pessoas poderão ter despesas com o seu material de trabalho, como com o equipamento desportivo e outro tipo de acessórios e roupa; em terceiro lugar, os desportistas poderão ser acompanhados por pessoal técnico e de apoio, como massagistas, enfermeiros, médicos ou mecânicos, como até mesmo por pessoal que garanta a sua segurança e bem-estar (sobretudo, no caso dos desportistas mais conceituados e conhecidos) e que tratem de tudo à sua volta relacionado com a participação destes num determinado evento desportivo; em quarto lugar, estes sujeitos têm, também, despesas com empresários e agentes que planeiam as suas carreiras e, muitas vezes, em determinadas modalidades, até a sua temporada, determinando as competições em que estes devem participar e negociando, por isso, com os organizadores desses eventos a participação dos seus representados, bem como negociam, igualmente, em certas modalidades, a transferência dos desportistas de uma equipa ou clube desportivo para outro; em quinto lugar, estes sujeitos precisam de fazer seguros para garantir que estão cobertos os riscos de não poderem competir por lesão, doença ou por qualquer outro impedimento, como também subscrever, por exemplo, pacotes de assistência médica; em sexto lugar, é bom dizer que os desportistas poderão, ainda, ter muitas outras despesas como, por exemplo, administrativas, de *coaching*, relacionadas com as instalações de treino, de ajuda legal (com advogados e juristas), de contabilidade e até mesmo, nomeadamente, com consultores fiscais para evitarem a tributação excessiva do seu rendimento. E o montante destas despesas irá

---

<sup>602</sup> Cfr. DICK MOLENAAR, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 199 e 200, e KAROLINA TETŁAK, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 83, 84 e 99.

determinar se os rendimentos da participação num determinado evento desportivo valem a pena<sup>603/604</sup>.

A verdade é que é a legislação interna do Estado da fonte que deve determinar a extensão de quaisquer deduções para as despesas, uma vez que os Comentários ao artigo 17.º da CMOCDE continuam não conter qualquer orientação sobre este assunto. Atualmente, a este respeito, continua a ser o Comentário 10 ao artigo 17.º da CMOCDE que aborda esta questão e que afirma exatamente isso, na sua parte inicial: “The Article says nothing about how the income in question is to be computed. It is for a Contracting State’s domestic law to determine the extent of any deductions for expenses. Domestic laws differ in this area, and some provide for taxation at source, at a low rate based on the gross amount paid to entertainers and sportspersons. Such rules may also apply to income paid to groups or incorporated teams, troupes, etc”. No entanto, hoje em dia, este Comentário ao artigo 17.º da CMOCDE, desde a sua revisão em 2008, vai mais longe e, tendo em conta o Direito da UE e as orientações do TJUE, que tivemos oportunidade de analisar, bem como as exigências anteriores de uma boa parte da doutrina, também faz, como resultado de tudo isso, a seguinte ressalva<sup>605</sup>: “Some States, however, may consider that the taxation of the gross amount may be inappropriate in some circumstances even if the applicable rate is low. These States may want to give the option to the taxpayer to be taxed on a net basis”. Chegando mesmo ao ponto, este Comentário, de incluir uma proposta de texto a este respeito: “Where a resident of a Contracting State derives income referred to in paragraph 1 or 2 such income is taxable in the

---

<sup>603</sup> Segundo um estudo levado a cabo pelas autoridades fiscais holandesas, no ano de 2002, ficamos a saber que as despesas dos artistas e dos desportistas não residentes corresponderam, nesse ano, em média, a 64% do total dos ganhos, o que significa que as despesas são muito relevantes na determinação do lucro das performances. A partir de um outro estudo, neste caso de MOLENAAR, levado a cabo também na Holanda, entre 2001 e 2003, em que ele analisou 1605 “Kostenvergoedingsbeschikking” (“KVB”, “cost reimbursement approval”, ou seja, um formulário que um artista não residente poderia preencher quando queria que fossem deduzidas as suas despesas neste Estado), de 2498 atuações dos artistas que lá tiveram lugar, as despesas variavam entre 0% e 150% dos rendimentos ganhos e eram, em média, de 75%, valor este que pode surpreender muita gente, mas a verdade é que as atuações artísticas (e as desportivas) implicam despesas muito elevadas. No entanto, estes 75% não são surpresa nenhuma para quem está dentro do mundo das artes porque atuar noutros Estados é, na verdade, muito caro. Este último estudo, com uma grande abrangência, suporta as conclusões de que existem despesas elevadas, não só para os artistas de dimensão “pequena”, como também para os artistas “médios” e “grandes”, já que não existe nenhuma correlação entre o *cachet* das atuações e a percentagem de despesas, apesar de, ainda assim, os artistas mais “pequenos” serem os que estavam ligeiramente pior, já que na maior parte dos casos tinham resultados mínimos ou negativos, mas mesmo os “grandes” artistas tinham tendência a ter despesas elevadas. Deste modo, ainda que haja diferenças entre as duas pesquisas, as notas mais importantes a retirar destes estudos são que as despesas são muito significativas, já que elas podem ser bastante elevadas (podem até facilmente, em alguns casos, serem superiores a 100% dos ganhos) e, além disso, que os artistas não são diferentes de outros prestadores de serviços, o que significa que eles têm de investir bastante num bom produto e numa organização adequada para terem ganhos. O autor refere que, infelizmente, não houve nenhuma pesquisa separada sobre as despesas dos desportistas que competem internacionalmente, mas que, pela experiência do dia-a-dia, as despesas dos desportistas individuais serão menores que as dos artistas, enquanto as das equipas desportivas serão comparáveis às dos grupos artísticos. Acrescentamos, nós, que, pela experiência do dia-a-dia, será, porventura, verdade que as despesas dos desportistas individuais serão menores que as dos artistas, mas que não deixarão, ainda assim, de ser elevadas. Portanto, as despesas serão elevadas, apenas menores do que as dos artistas.

<sup>604</sup> Cfr. DICK MOLENAAR, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 201 a 217, e “Deduction of expenses”, in *International Taxation of artists & sportsmen* (Coordenação: Xavier Oberson), Genebra, Schulthess, 2009, p. 217 a 228, e DICK MOLENAAR e HARALD GRAMS, “How to Modernize Income Taxation...”, *op. cit.*, p. 242.

<sup>605</sup> Este Comentário, depois de introduzido, em 1992, foi revisto em 2008 (sofrendo algumas mudanças substanciais que poderemos ver no texto principal) e, de novo, alterado em 2014, ainda que aqui se tenham tratado de ajustes menores. E esta revisão ao artigo, em 2008, quando a CMOCDE foi atualizada, foi, aliás, a única alteração relacionada com o artigo 17.º. Deve dizer-se que a revisão de 2008 resultou, em certa medida, da discussão pública lançada pela OCDE, em dezembro de 2006, em relação ao tratamento fiscal dos serviços, intitulada “The Tax Treaty Treatment of Services: Proposed Commentary Changes”.

other Contracting State on a gross basis, that person may, within [period to be determined by the Contracting States] request the other State in writing that the income be taxable on a net basis in that other State. Such request shall be allowed by that other State. In determining the taxable income of such resident in the other State, there shall be allowed as deductions those expenses deductible under the domestic laws of the other State which are incurred for the purposes of the activities exercised in the other State and which are available to a resident of the other State exercising the same or similar activities under the same or similar conditions”<sup>606/607</sup>.

Apesar de tudo, tendo em conta que se tratam apenas de sugestões opcionais, estas orientações da OCDE não são inteiramente consistentes com a jurisprudência do TJUE, já que os Estados-Membros da UE, depois da decisão “Gerritse”, não podem proibir a dedução de despesas, tendo que permitir que se tribute o rendimento líquido das atividades pessoais dos desportistas não residentes se estes assim o pretenderem, se tal regra se aplicar aos residentes<sup>608</sup>. Aliás, diga-se que, depois das três decisões que vimos do TJUE, a maior parte dos Estados-Membros da UE alteraram as suas legislações nacionais nesse sentido (ainda que alguns apenas parcialmente) e outros continuam relutantes em fazê-lo<sup>609</sup>, pelo que poderá ser preciso que sejam obrigados, pela

---

<sup>606</sup> Não se percebe como a OCDE demorou tanto tempo (e até tenha sido “obrigada”) para, pelo menos, inserir esta opção, quando, por exemplo, já antes, ampla experiência prática estava disponível e quando esta experiência nos Estados que permitiam a dedução das despesas antes das performances era, precisamente, bastante positiva, apesar de, para isso, ser necessário um procedimento administrativo para pedidos de aprovação de despesas dedutíveis, o que podia ser feito através de um departamento especial da administração fiscal, com conhecimento detalhado sobre este tipo de negócio. Era o caso do Reino Unido que, desde 1987, possuía um departamento especial na administração fiscal (chamado “Foreign Entertainers Unit – FEU, como já anteriormente referimos, em Solihull, Midlands Ocidentais) para lidar com estas situações. Assim, quando um artista ou desportista não residente queria que fossem deduzidas as suas despesas neste Estado, ele preenchia um formulário nesse sentido (o “Reduced Tax Payment Application – RTPA”), ao qual juntava o orçamento e as informações sobre si e sobre os promotores responsáveis e pedia que este fosse aprovado. Se o “FEU” recebesse o “RTPA” pelo menos 30 dias antes da performance, isso significava que a aprovação seria dada no prazo adequado. Mesmo assim, algumas questões podiam surgir, como a divisão das despesas entre as performances no Reino Unido e fora dele, o que poderia provocar algum atraso e fazer com que a decisão só fosse conhecida depois da performance. Qualquer “RTPA” teria de ser seguido por uma declaração normal de imposto sobre o rendimento no final do ano, quando as taxas progressivas de imposto exigem uma tributação mais elevada. Nessa altura, a retenção na fonte podia ser compensada com o imposto sobre o rendimento final, com o reembolso do excedente, se houvesse. O “FEU” tentava com a aprovação do “RTPA” chegar o mais perto possível da obrigação real de imposto final sobre o rendimento. Esta medida permitia, assim, que os artistas e desportistas pudessem ser reembolsados em alguma quantia, o que ajudaria, sobretudo, os sujeitos que recebiam poucos lucros com as suas performances. Também a Holanda possuía, desde 2001, e com inspiração no Reino Unido, um procedimento administrativo nesse sentido. O “Kostenvergoedingsbeschikking” (“KVB”) permitia a este tipo de contribuintes residentes e aos não residentes a oportunidade de reduzirem o imposto sobre os rendimentos da performance para o nível do seu lucro real. Também como no Reino Unido, um formulário, com o orçamento e as informações destes sujeitos e dos organizadores tinha de ser preenchido e enviado para as autoridades fiscais (neste caso, para o “Tax Office for Foreigners”). Portanto, quer o Reino Unido, quer a Holanda, entre outros, já mostravam que era perfeitamente possível implementar um bom sistema de dedução de despesas antes da retenção na fonte ser calculada. Também já, por exemplo, a Austrália, o Canadá e os EUA permitiam aos desportistas e aos *entertainers* não residentes a dedução das despesas antes de o imposto na fonte ser calculado.

<sup>607</sup> Cfr. ANDREA PAROLINI, “Historical Development of Article 17...”, *op. cit.*, p. 90 e 91; DICK MOLENAAR, “Deduction of expenses”, *op. cit.*, p. 216 e 217, e *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 160, 161, 162 e 201; DICK MOLENAAR e HARALD GRAMS, “How to Modernize Income Taxation...”, *op. cit.*, p. 243, e KAROLINA TETLAK, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 83, 84 e 152.

<sup>608</sup> Aliás, mesmo que esta cláusula facultativa proposta pela OCDE a este respeito não faça parte de uma CDT celebrada por um Estado-Membro da UE, este Estado é obrigado a permitir que o desportista não residente tenha em conta o custo de gerar o rendimento (sendo, portanto, necessário determinar que despesas e até que ponto estas são dedutíveis), de acordo com as regras estabelecidas para os residentes. O texto proposto no Comentário 10 ao artigo 17.º da CMOUDE pode também não ser suficiente para os Estados-Membros da UE, já que parece que ele dá a entender que apenas será permitido o reembolso após o final do ano fiscal relevante, enquanto o TJUE decidiu no caso “Scorpio” que as despesas diretas podem ser deduzidas no momento da performance. Isto é um desincentivo para a realização de atividades transfronteiriças, já que a dedução das despesas, a qual pode fazer uma diferença muito grande, somente no fim do ano fiscal relevante, provoca problemas de *cash-flow* e mesmo incerteza quanto ao reembolso de imposto.

<sup>609</sup> Como exemplo, a Itália, em 2016.

Comissão Europeia, a cumprir essas decisões do TJUE<sup>610</sup>. No entanto, deve chamar-se a atenção para o facto de que os Estados-Membros da OCDE não são apenas os Estados-Membros da UE, pelo que, assim, esta organização deixou a opção de se cobrar imposto sobre uma base bruta nos Comentários ao artigo 17.º da CMOCDE<sup>611/612</sup>.

Ora, no caso destes Estados, torna-se essencial, tendo em conta que as atividades dos desportistas incluem não só as suas performances desportivas em eventos desportivos, mas também outras atividades adicionais, como já tivemos oportunidade de analisar, determinar se e em que medida as ações realizadas por estes sujeitos (mas, sobretudo, pelos desportistas por conta própria) se podem qualificar como “atividades normais de um desportista” e, desse modo, ser ou não abrangidas pelo artigo 17.º da CMOCDE. Isto é determinante particularmente nos casos “mistos”, em que existem rendimentos de várias fontes (e, portanto, também, despesas associadas a fontes de rendimento diferentes), já que será necessário atribuir devidamente o montante de despesas respetivo a cada origem, em virtude de haver, nestes casos, atividades que não são abrangidas pelo artigo 17.º da CMOCDE e outras que o são<sup>613</sup>. Nos restantes casos, os Estados devem permitir aos desportistas não residentes escolher entre duas possibilidades: optar por uma tributação numa base bruta, a uma taxa de imposto baixa; ou optar pela dedução das despesas e por uma tributação com base nas regras normais<sup>614</sup>.

Para evitar, com base na natureza das atividades, uma diversificação, aos desportistas não residentes deve ser permitido fazer deduções logo na fase da aplicação da taxa de retenção na fonte, isto mesmo pela aplicação do artigo 17.º da CMOCDE e, após o fim do ano fiscal, deve

---

<sup>610</sup> Para uma abordagem comparativa da tributação do rendimento dos desportistas (e dos *entertainers*) em alguns Estados da UE, quer quanto às regras aplicáveis aos desportistas residentes, como aos não residentes, ver DANIEL GUTMANN, “The EU Experience”, *op. cit.*, p. 51 a 59.

<sup>611</sup> Assim, muitos Estados continuam a não permitir que sejam deduzidas, para efeitos fiscais, as despesas associadas com a obtenção de rendimentos abrangidos pelo artigo 17.º da CMOCDE. Em 2016, era o caso da África do Sul, da Argentina, do Brasil, da China, da Índia, do Japão e do México. Embora, fora da UE, por exemplo, na Austrália, no Canadá, nos EUA e na Nova Zelândia, os “performers” não residentes tenham o direito de deduzir as suas despesas e de preencher declarações normais de imposto sobre o rendimento.

<sup>612</sup> Cfr. AUGUSTO FANTOZZI, “Conclusions”, *op. cit.*, p. 671; DICK MOLENAAR, “Touring and Taxation Domestically and Internationally”, in *The Monetization of the Global Music Business – from Creators to Major Industry* (Coordenação: William Bee Ravenel Lewis e Marcelo Goyanes), Londres, FRUKT Source, 2016, p. 135 e 145, e “Entertainers and Sportspersons...”, *op. cit.*, p. 39 e 43, e KAROLINA TETŁAK, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 43 e 84.

<sup>613</sup> Isto é muito importante porque, como vimos, em muitos Estados, caso os rendimentos relacionados com as performances desportivas dos desportistas não residentes sejam abrangidos pelo artigo 17.º da CMOCDE, está previsto cobrar imposto sobre a base bruta desses rendimentos, pelo que não será possível a estes sujeitos deduzir as suas despesas, algo que, eventualmente, poderá ser possível através de outros artigos da CMOCDE, se esses rendimentos não forem abrangidos pelo dito artigo 17.º. Efetivamente, os desportistas (sobretudo os independentes), muitas vezes, recebem apenas pela sua performance desportiva num evento desportivo, mas têm, eles próprios, de suportar (já que, em muitos casos, quaisquer atividades relacionadas com a preparação são consideradas atividades secundárias que não constituem a essência do contrato) quaisquer despesas associadas com a sua preparação e treino. Portanto, se o direito nacional do Estado da fonte prever a tributação numa base bruta com base no artigo 17.º da CMOCDE e o desportista independente pagar a sua preparação do seu próprio bolso, então, todo o rendimento deste sujeito será tributado, sem serem levados em conta estes custos de preparação e treino. A título de comparação, se esta situação fosse abrangida pelo artigo 7.º da CMOCDE, os custos das receitas do desportista não residente no Estado da fonte poderiam ser tomados em conta e as despesas incorridas poderiam ser deduzidas, tal e qual como acontece com um outro qualquer contribuinte que exerce uma atividade empresarial (algo que seria importante, pois, como já tivemos oportunidade de dizer, a prestação de serviços profissionais de desporto pode exigir gastos substanciais, mais do que tudo, no caso da participação num grande evento desportivo, que exige aos desportistas muitos gastos relacionados com a formação e preparação das suas performances desportivas).

<sup>614</sup> Cfr. AUGUSTO FANTOZZI, “Conclusions”, *op. cit.*, p. 671; DICK MOLENAAR, “Entertainers and Sportspersons...”, *op. cit.*, p. 43, e KAROLINA TETŁAK, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 84, 85, 151 e 152.

ser-lhes permitido apresentar uma declaração normal de imposto sobre o rendimento, deduzir quaisquer outras despesas em que possam ter incorrido e ver ser-lhes aplicada uma taxa de imposto normal sobre o rendimento. Os desportistas não residentes podem não querer, por exemplo, revelar as suas despesas e, dessa forma, o seu lucro marginal, ao beneficiário dos serviços, e, então, nesse caso, uma avaliação fiscal subsequente não lhes pode ser negada. Além disso, a possibilidade de optar pela avaliação também deve ser garantida se a taxa de retenção na fonte exceder a taxa progressiva de imposto aplicável aos residentes numa situação idêntica. Mas aos desportistas deve ser-lhes permitido, também, se assim o queiram, escolher o imposto de retenção na fonte como o seu imposto final, pelo que, deste modo, a apresentação de uma declaração de imposto no final do ano deverá ser opcional. Isto porque, na maioria dos casos, estes sujeitos ficarão felizes em não preencher uma declaração de imposto, já que eles, para isso, poderão precisar de saber uma língua estrangeira e necessitar, dessa forma, de consultoria fiscal<sup>615</sup>. A obrigação de apresentar uma declaração de imposto poderia resultar mesmo numa dupla carga administrativa, uma vez que o desportista é obrigado a apresentar também uma declaração de imposto no seu Estado da residência<sup>616/617</sup>.

O problema de atribuição das despesas é, efetivamente, um problema complicado, já que à dificuldade em atribuir as despesas acresce, em primeiro lugar, a dificuldade em atribuir o próprio rendimento, uma vez que, nos termos do artigo 17.º da CMOCD, o Estado da fonte tem o direito de cobrar imposto em relação ao desportista não residente apenas sobre os rendimentos provenientes de atividades desportivas pessoalmente realizadas no seu território, o que torna muito difícil estabelecer as regras segundo as quais o rendimento deve ser separado entre os diferentes Estados, no caso de atividades levadas a cabo em mais de um Estado. Ora, verifica-se o mesmo problema, então, quando é para determinar as despesas relacionadas com as atividades no Estado da fonte. Em ambas as situações (de atribuição do rendimento e de atribuição das despesas) será necessário, assim, atribuir adequadamente o rendimento para os Estados em que este foi gerado

---

<sup>615</sup> Estes tipos de procedimentos serão diferentes em quase todos os Estados, e, além disso, muitas vezes, difíceis e numa linguagem estranha para os desportistas, de modo que é necessária assistência e ajuda de consultores fiscais especializados, aos quais os desportistas terão de pagar. Isto cria obstáculos para se reduzir o imposto, que é cobrado no Estado da fonte, para um nível em que possa ser usado para um crédito fiscal apropriado no Estado da residência.

<sup>616</sup> Sobre o facto de a opção ser discriminatória, ou seja, sobre a questão de saber se é proibida pelas liberdades económicas fundamentais, nos casos em que os desportistas residentes e não residentes estão ambos sujeitos a uma retenção na fonte, e esta retenção na fonte é final para os não residentes enquanto constitui apenas um pré-pagamento para os residentes que são depois avaliados no seu rendimento, esta situação não viola essas liberdades fundamentais. No caso "Hirvonen" (Acórdão do TJUE, de 19 de novembro de 2015, no Processo C-632/13, disponível em <http://curia.europa.eu/juris/celex.isf?celex=62013CJ0632&lang1=en&type=TEXT&ancre>), o TJUE decidiu que não viola as liberdades económicas fundamentais se os não residentes estiverem sujeitos a uma retenção na fonte final e tenham direito a optar pela tributação dos residentes nos casos em que o regime da tributação na fonte seja menos benéfico do que o regime aplicável aos contribuintes residentes. Não obstante ter de ser feita referência à posição mais dúbia do TJUE no caso mais antigo "Gielen" (Acórdão do TJUE, de 18 de março de 2010, no Processo C-440/08, disponível em <http://curia.europa.eu/juris/document/document.isf?docid=79645&doclang=PT>).

<sup>617</sup> Cfr. ALEXANDER RUST, "The Influence of EU Law on the Design...", *op. cit.*, p. 63, 69 e 70; DICK MOLENAAR, "Elimination of Double Taxation...", *op. cit.*, p. 184, e KAROLINA TETŁAK, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 152.

e as despesas incorridas e, ainda, atribuir as despesas devidamente à sua origem<sup>618</sup>. Portanto, a legislação fiscal nacional do Estado da fonte deve fornecer a base legal para a separação e tributação de tais parcelas do rendimento e de tal atribuição de despesas<sup>619/620</sup>.

De tudo o que dissemos, a conclusão que podemos retirar é a de que os desportistas que realizam atividades internacionais sofriam e sofrem de tributação excessiva por causa da não dedução de despesas. Mas, hoje em dia, para atenuar esse efeito, os Comentários da OCDE ao artigo 17.º da sua CM incentivam a tributar as atividades desportivas numa base líquida, possibilidade que, aliás, tem de ser permitida nos Estados da OCDE que simultaneamente são membros da UE. Por sua vez, o único reverso desta opção é que com ela os custos administrativos associados à cobrança de imposto sobre os rendimentos auferidos pelos desportistas das suas performances desportivas, nomeadamente, nos eventos desportivos internacionais que envolvem muitos desportistas de diferentes Estados, aumentam, desproporcionalmente. Atendendo a todas as particularidades que os desportistas podem encontrar nos diferentes Estados (por exemplo, se estes permitem ou não a dedução de despesas) a verdade é que a maior parte destes sujeitos precisa, a este nível, de contratar um consultor fiscal. Contratando um especialista deste tipo, uma possível solução passa por o desportista criar um EE no Estado da fonte, que seja tributável em relação ao lucro local, o que fará com que a dedução de despesas deixe de ser problemática. Neste caso, efetivamente, ambas as despesas (as diretas e as indiretas) podem ser deduzidas, já que a situação normal aplicável a outros negócios prevalecerá<sup>621</sup>. E, na prática, para evitarem os

---

<sup>618</sup> Poderá até dar-se o oposto da situação que vimos há pouco. As mesmas despesas poderão estar associadas, por exemplo, com os rendimentos das performances desportivas e dos *royalties*, pelo que será preciso atribuí-las a cada origem. E poderá acontecer que no Estado da fonte as despesas relacionadas com as performances desportivas possam ser deduzidas (nomeadamente, nos Estados-Membros da UE), mas que a outra parte das despesas não possa ser levada em conta, isto porque alguns Estados, de acordo com as CDT's que celebraram, podem tributar os *royalties* numa base bruta, que não permite levar em conta a parte dos custos incorridos atribuíveis ao rendimento gerado nestes Estados (como podem não ter o direito sequer a tributa-los, aliás, como prevê o artigo 12.º da CMOCDE). E, aliás, nalguns casos, para complicar esta situação, pode ser argumentado que uma divisão nas despesas não será correta, nomeadamente, quando as despesas estão intrinsecamente relacionadas com uma performance desportiva que origina rendimento direto e só indiretamente estão relacionadas, por exemplo, precisamente, como os rendimentos incertos e pouco claros dos *royalties*. Então, a conexão direta irá prevalecer sobre a conexão indireta, como é normal no caso das regras da CMOCDE, já que, normalmente, os itens de rendimento são abrangidos por um artigo e não mais do que um e que o mesmo se poderá aplicar às despesas. Mas, também, podemos ter uma aproximação mais subtil, aplicando a divisão que foi desenvolvida para as atividades com um caráter duplo: um caráter de performance e um caráter de não performance. Se o caráter de performance desportiva na atividade não for predominante, a OCDE recomenda que haja um rateio dos ganhos entre o artigo 17.º da CMOCDE e outro artigo da CDT e, portanto, esta aproximação pode também ser usada no caso da divisão das despesas relacionadas com os rendimentos das performances desportivas e relacionadas, nomeadamente, com os rendimentos dos *royalties*. De qualquer das formas, a discussão a propósito deste tema mostra-nos que a divisão entre as despesas que estão diretamente relacionadas com o rendimento tributável no Estado da fonte de acordo com um artigo (por exemplo, como dissemos, o artigo 17.º da CMOCDE), mas parcial e frequentemente apenas indiretamente relacionadas com outro tipo de rendimento, neste caso não tributável no Estado da fonte de acordo com outro artigo (por exemplo, o artigo 12.º da CMOCDE aplicável aos *royalties*) não é simples.

<sup>619</sup> E, na prática, isto é, ainda, dificultado pelo facto de que cada Estado poder adotar diferentes métodos de cálculo do montante de rendimento e de despesas atribuído às atividades exercidas no seu território.

<sup>620</sup> Cfr. DICK MOLENAAR, *Taxation of International...*, op. cit., p. 219 e 220, e "Deduction of expenses", op. cit., p. 227 e 228, e KAROLINA TETŁAK, *Taxation of International...*, op. cit., p. 84 e 85.

<sup>621</sup> É de destacar, ainda, que já no caso "Saint Gobain" (Acórdão do TJUE, de 21 de setembro de 1999, no processo C-307/97, disponível em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/HTML/?uri=CELEX:61997CJ0307&from=PT>) e, também, parcialmente, no caso "Avoir fiscal" (Acórdão do TJUE, de 28 de janeiro de 1986, no Processo C-270/83, disponível em <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?isessionid=9ea7d2dc30d6298734eb50774f16b619d347b9420f4e.e34KaxiLc3qMb40Rch0SaxvLbNr0?text=&docid=92863&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=54684>) do TJUE, esta questão da diferença de tratamento

problemas de que falámos e não sofrerem de tributação excessiva, por exemplo, alguns dos “maiores” artistas britânicos e americanos já usam esta solução em Estados europeus (sendo de sublinhar que, com a criação de um EE por parte do desportista ou do artista, uma regra que normalmente não se aplica ao artigo 17.º da CMOCDE, que é a regra da não discriminação do n.º 3 do artigo 24.º desta CM, torna-se aplicável)<sup>622</sup>. No entanto, isto requer, uma vez mais, contratar os conhecimentos dos melhores especialistas em criar estas estruturas, que são comuns para outros negócios, o que fica caro, pelo que os “pequenos” artistas e desportistas não estão na posição de poderem utilizar esta opção<sup>623</sup>.

## 12. Aplicação em simultâneo dos n.º 1 e 2 do artigo 17.º da CMOCDE

O artigo 17.º da CMOCDE não estipula como se deve computar o rendimento abrangido pelos seus n.º 1 e 2 e deixa para as legislações internas dos Estados Contratantes essa questão. No entanto, para todos os efeitos, o rendimento que o desportista receba em conexão com as suas atividades exercidas pessoalmente nessa condição não deve ser tributado duas vezes (duplamente tributado) através da aplicação destas duas disposições. A questão discutida é de suma importância, uma vez que o n.º 2 do artigo 17.º da CMOCDE permite ao Estado da fonte, por exemplo, tributar a “star-company” do desportista pelo pagamento que esta receba em relação às atividades pessoalmente exercidas pelo desportista no seu território e o n.º 1 do artigo 17.º da CMOCDE também permite que esse Estado tribute a parte da remuneração atribuída pela “star company” ao desportista por essas atividades<sup>624</sup>.

---

no Estado da fonte, entre as empresas estrangeiras que tinham uma presença fixa neste Estado e aquelas que não tinham já tinha sido posta em destaque, sendo que, nesse sentido, o TJUE decidiu que, dentro da UE, os operadores económicos precisavam de ter liberdade para escolher a forma jurídica mais adequada para as suas atividades, pelo que considerou que essa diferença no tratamento fiscal não estava em conformidade com o TFUE.

<sup>622</sup> JENSSEN refere: “A way of structuring the affairs of an artiste or sportsman is to make use of a resident agent who could make regular binding contracts for the artiste or sportsman. As long as the agent is considered to be a dependent agent the requirement of a fixed place of business is substituted by his presence, and he will be deemed to constitute a permanent establishment for the artiste or sportsman according to Article 5 (5) in the OECD Model. As far as income of the artiste or sportsman is attributed to the dependent agent, taxation is protected by the non-discrimination rule of Art. 24 (3)”. Sendo que o autor equaciona outra possibilidade, com base no n.º 5 do artigo 24.º da CMOCDE: “The resident enterprise, owned wholly or partly by non-residents, should be treated the same way as an enterprise owned by residents. [...] In many cases it can be useful for artistes and sportsmen to set up a company in the State where they perform instead of locating a permanent establishment in that State. The taxation of the company would then be entitled to a similar treatment as companies of resident artistes and sportsmen”. Ver OVE JENSSEN, “Non-discrimination Issues of Artistes and Sportsmen...”, *op. cit.*, p. 378, 379 e 384 (interpolações nossas).

<sup>623</sup> Cfr. DICK MOLENAAR, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 283, 284 e 291, e KAROLINA TETŁAK, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 251.

<sup>624</sup> Um exemplo será o de um basquetebolista empregado num clube de basquetebol. Em primeiro lugar, o rendimento é atribuído ao clube desportivo e esse rendimento é tributado com base no n.º 2 do artigo 17.º da CMOCDE em nome do respetivo clube. Se depois o clube pagar um salário ao basquetebolista, e um imposto for cobrado sem mais (sem atender-se a qualquer dedução da parte já paga), neste caso ao nível do basquetebolista, este rendimento já foi tributado ao nível do clube. No entanto, aqui está em causa a tributação do mesmo rendimento nas mãos de duas pessoas diferentes, ou seja, é uma questão de dupla tributação económica. Uma grande parte da doutrina defende o princípio de que as CDT's têm como objetivo apenas evitar a dupla tributação jurídica. De qualquer das formas, a OCDE parece querer contornar este princípio e defender que a dupla tributação económica, dentro dos possíveis (ou pelo menos neste caso), deve ser evitada. Neste sentido, PASQUALE PISTONE e ERICH SCHAFFER, “Entertainers According to Art 17...”, *op. cit.*, p. 71.

Assim, pela aplicação simultânea dos n.º 1 e 2 do artigo 17.º da CMOCDE, todo o rendimento relacionado com as atividades de performance desportiva será tributado no Estado da fonte, já que, como se disse, pelo n.º 1, o desportista será tributado na parte da remuneração ou no rendimento em seu benefício que receba da performance das suas atividades enquanto desportista, e, pelo n.º 2, será tributado o elemento de lucro da equipa recebido pelas atividades de performance. A potencial dupla tributação que resulta da aplicação do artigo 17.º da CMOCDE e das legislações nacionais é consequência da lógica e da estrutura das duas disposições deste artigo<sup>625</sup>. O que mais releva, deste modo, é que a própria OCDE aborda, nos Comentários ao artigo 17.º da CMOCDE, que a aplicação das disposições deste artigo pode resultar em dupla tributação<sup>626</sup>.

No entanto, não deve resultar. Isto porque o objetivo do n.º 2 do artigo 17.º da CMOCDE é tributar apenas a parte do rendimento de performance recebido, por exemplo, pela equipa, que não pode ser tributado “nas mãos do desportista”. Nesta situação, atendendo à sua legislação interna, o Estado Contratante pode tributar apenas a equipa ou, então, o desportista, pela totalidade do rendimento atribuível a estas atividades (às atividades de performance)<sup>627</sup> ou, porventura, tributar cada um deles numa parte do rendimento. Sendo, por exemplo, como refere DOMINGOS SILVA FERNANDES, “a sociedade tributada pelos rendimentos recebidos abatidos da remuneração paga ao desportista, a qual será sujeita a imposto na esfera do próprio desportista”. Mas, não deixa de ser uma surpresa que a OCDE remeta a questão da eliminação da dupla tributação para os Estados Contratantes, sobretudo, para o Estado da fonte, tendo, portanto, o

---

<sup>625</sup> Cfr. KAROLINA TETLAK, “The 2014 update to art. 17...”, *op. cit.*, p. 13, e “Tax Treatment of Team Performances...”, *op. cit.*, p. 276.

<sup>626</sup> Comentário 11.5 ao artigo 17.º da CMOCDE, o qual existe apenas desde 2014: “Whilst the Article does not provide how the income covered by paragraphs 1 and 2 is to be computed and leaves it to the domestic law of a Contracting State to determine the extent of any deductions (see paragraph 10 above), the income derived in respect of the personal activities of a sportsperson or entertainer should not be taxed twice through the application of these two paragraphs. This will be an important consideration, where, for example, paragraph 2 allows a Contracting State to tax the star-company of an entertainer on a payment received by that company with respect to activities performed by the entertainer in that State and paragraph 1 also allows that State to tax the part of the remuneration paid by that company to the entertainer that can reasonably be attributed to these activities. In that case, the Contracting State may, depending on its domestic law, either tax only the company or the entertainer on the whole income attributable to these activities or tax each of them on part of the income, e.g. by taxing the income received by the company but allowing a deduction for the relevant part of the remuneration paid to the entertainer and taxing that part in the hands of the entertainer”. MOLENAAR, TENORE e VANN frisam: “An additional issue related to the taxation of the team, is constituted by the possible double taxation that might arise when the team and the sportsmen are taxed with regard to the same profit element. In this regard, the OECD [...] suggests that the team should not be taxed on the payments that are passed on the entertainer or the sportsmen so as to avoid the application of article 17(2) resulting in double taxation of the same income. The Commentary, however, recognizes that it may be too difficult to allocate the remuneration to the team members, thereby suggesting in this case the taxation of the team”. Neste sentido, DICK MOLENAAR, MARIO TENORE e RICHARD VANN, “Red Card Article 17?”, *op. cit.*, p. 133. Também FELDERER aborda a questão, dando a entender que as soluções podem variar, em função da percepção que se tenha da aplicação do n.º 2 do artigo 17.º da CMOCDE, no sentido de este levar a que o rendimento da pessoa interposta seja tributado em vez do rendimento do desportista ou, então, se este permite um direito a tributar adicional sobre o rendimento da pessoa interposta. Ver DANIEL FELDERER, “Taxation of Artistic and Athletic Performance...”, *op. cit.*, p. 293 e 294.

<sup>627</sup> É o caso do Estado Português que prevê, no n.º 4 do artigo 12.º do CIRS, que o IRS não incide sobre os rendimentos provenientes do exercício da atividade de profissionais de espetáculos ou desportistas quando esses rendimentos sejam tributados em IRC nos termos da alínea d) do n.º 3 do artigo 4.º do Código do IRC.

contribuinte de confiar na legislação nacional deste Estado. Assim, se esta não permitir, seja de que forma for, essa eliminação da dupla tributação, é provável que esta ocorra<sup>628/629</sup>.

### **13. Eliminação da dupla tributação: a posição de MOLENAAR**

Depois de ter participado numa competição desportiva no exterior, de lá ter obtido rendimentos e destes terem sido lá sujeitos a imposto, o desportista é de novo confrontado, no seu Estado da residência, com tributação, já que este Estado quererá tributar, como parte da sua tributação mundial de rendimentos, os rendimentos que este sujeito auferiu fora do seu território. Ora, perante esta ameaça de dupla tributação, será necessário que um dos Estados evite que esta possa ocorrer, o que é feito, normalmente, pelo Estado da residência, no geral, através de duas maneiras: pela utilização do método de isenção (isentando os rendimentos obtidos no estrangeiro da tributação doméstica) ou pela utilização do método de crédito (concedendo um crédito aos impostos estrangeiros)<sup>630</sup>. O Estado da residência sendo o Estado a quem compete aliviar a dupla tributação através de compensação financeira, é o destinatário dos artigos 23.º-A e 23.º-B da CMOCDE que contêm estes dois métodos alternativos para eliminar a dupla tributação. Deste modo, este Estado deve isentar de tributação os rendimentos que o seu residente tenha obtido no Estado da fonte ou, então, permitir, para o imposto pago sobre esses rendimentos no estrangeiro, um crédito fiscal, a aplicar contra o imposto nacional a pagar no Estado da residência<sup>631</sup>. É de referir que os Estados usam o método de isenção, principalmente, para o rendimento ativo como os lucros de negócios (obtidos a partir de um EE) e os rendimentos de serviços profissionais (independentes) ou do trabalho (dependente) e usam o método de crédito para o rendimento passivo como os dividendos, os *royalties* e os juros<sup>632</sup>.

Sobre o método a usar para se eliminar a dupla tributação que poderia resultar do artigo 17.º, na CMOCDE de 1963 não encontramos nenhuma preferência. Desta forma, na ausência de uma preferência da OCDE, a maior parte dos Estados (sobretudo, os europeus), aplicava, nas suas concretas CDT's, o método de isenção, na medida em que o rendimento dos desportistas era

---

<sup>628</sup> PASQUALE PISTONE e ERICH SCHAFFER, em função disto, contrariamente à posição da OCDE, defendem que as duas disposições do artigo 17.º da CMOCDE devem ser aplicadas autonomamente, sem ser levada em conta a legislação nacional do Estado da fonte.

<sup>629</sup> Cfr. DOMINGOS SILVA FERNANDES, *A Tributação Internacional...*, *op. cit.*, p. 51, disponível em [http://cienciapca.ipca.pt/bitstream/11110/1062/1/disserta%C3%A7%C3%A3o\\_domingos\\_fernandes\\_mestrado\\_fiscalidade\\_ipca.pdf](http://cienciapca.ipca.pt/bitstream/11110/1062/1/disserta%C3%A7%C3%A3o_domingos_fernandes_mestrado_fiscalidade_ipca.pdf), consultado pela última vez em 09/01/2018; KAROLINA TETĀK, "Tax Treatment of Team Performances...", *op. cit.*, p. 276, e PASQUALE PISTONE e ERICH SCHAFFER, "Entertainers According to Art 17...", *op. cit.*, p. 72 e 73.

<sup>630</sup> Estes métodos foram inseridos em todas as CDT's e, além disso, a maior parte dos Estados acaba por fornecer, unilateralmente, esta atenuação ou eliminação da dupla tributação.

<sup>631</sup> Ou seja, neste último caso, da aplicação do método de crédito, os desportistas podem deduzir do imposto nacional, o montante de imposto que tenha sido cobrado no Estado onde realizaram as suas performances desportivas.

<sup>632</sup> Cfr. DICK MOLENAAR, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 171, e "Problems with tax credits", in *International Taxation of artists & sportsmen* (Coordenação: Xavier Oberson), Genebra, Schulthess, 2009, p. 231, e KAROLINA TETĀK, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 81 e 100.

considerado rendimento ativo<sup>633</sup>. Somente na CMOCDE de 1977 é que a OCDE manifestou, pela primeira vez, preferência em relação ao método de crédito como aquele que deveria ser usado para se eliminar a dupla tributação que poderia resultar da aplicação do artigo 17.º da sua CM<sup>634</sup>. E, desde então, continua a ser esta a recomendação. Com base nos Comentários ao artigo 17.º da CMOCDE, o Estado da residência deve aplicar este método para eliminar a dupla tributação que possa resultar da aplicação deste preceito (ou, então, deve fazer uso de um direito a tributar subsidiário, nas situações em que o Estado da fonte não pôde ou não quis exercer o seu direito a tributar ou em que a taxa de imposto neste Estado era muito mais baixa do que no Estado da residência)<sup>635</sup>. Deve dizer-se, ainda, que os Estados da residência, como recomendado pela OCDE, no artigo 23.º-B da sua CM, usam o método de crédito ordinário (e não o método de crédito total) e restringem o crédito fiscal à (média) do montante de imposto que é devido sobre o rendimento estrangeiro das performances desportivas)<sup>636/637</sup>.

É de referir que, para os artigos 7.º (lucros de negócios) e 15.º (rendimentos do emprego) da CMOCDE, os Membros da OCDE são livres de escolher se querem inserir o método de crédito

---

<sup>633</sup> Apenas alguns Estados, como os EUA e o Reino Unido, usavam o método de crédito para os rendimentos dos desportistas, como, aliás, faziam para outras fontes de rendimento ativo.

<sup>634</sup> Foi a propósito da introdução do n.º 2 neste artigo que a OCDE inseriu, nos Comentários ao artigo 17.º da CMOCDE, a sua recomendação em relação à utilização do método de crédito, já que nos casos em que se aplicasse esta disposição e em que o método de isenção fosse o método usado para eliminar a dupla tributação no Estado da residência, este Estado estaria impedido de tributar esses rendimentos, mesmo que o Estado da fonte não pudesse fazer uso do seu direito a tributar. Mas, como a utilização deste último método poderia ser problemática para alguns Estados, na medida em que estes não eram capazes de aplicar este método ao rendimento ativo, aconselhava, em alternativa, para se obter o mesmo resultado, que se estipulasse um direito a tributar subsidiário para o Estado da residência em relação aos rendimentos resultantes de atividades desportivas no estrangeiro. E o Relatório da OCDE de 1987 voltou a abordar esta questão (Parágrafos 99 a 101 deste Relatório): as disposições do artigo 17.º da CMOCDE poderiam levar a dupla não tributação se, por um lado, o Estado da fonte não pudesse exercer o direito a tributar que lhe era oferecido ao abrigo de uma concreta CDT (por exemplo, por causa do rendimento não poder ser tributado à luz da legislação interna ou estar especificamente isento) e se, por outro lado, o Estado da residência aplicasse o método de isenção para evitar a dupla tributação, ao abrigo do seu Direito interno ou de uma concreta CDT, sendo referido que este problema poderia surgir não só quando o rendimento não fosse tributado na fonte, mas também mesmo quando ele lá fosse tributado a uma taxa, muitas vezes, consideravelmente mais baixa do que a taxa progressiva de imposto que seria aplicada no Estado da residência. Caso não fosse possível utilizar este método, um direito a tributar subsidiário devia ser reconhecido ao Estado da residência. Era tido em conta que era necessário fazer frente aos problemas que surgiam com os casos especiais das sociedades “rent-a-star” dos desportistas e artistas e, neste sentido, a conclusão do Relatório era a de que não havia nada a impedir que os dois Estados Contratantes adotassem uma ou outra destas soluções nas suas concretas CDT’s e até que se esforçassem para tal, principalmente quando havia um alto risco de dupla não tributação ou evasão fiscal. Deve dizer-se, no entanto, que o Relatório da OCDE de 1987 discutiu amplamente o problema da dupla não tributação ou da evasão fiscal, mas dedicou, em sentido contrário, poucos parágrafos à questão da dupla tributação.

<sup>635</sup> O Comentário 12 a este artigo é bastante claro a este nível: “Where, in the cases dealt with in paragraphs 1 and 2, the exemption method for relieving double taxation is used by the State of residence of the person receiving the income, that State would be precluded from taxing such income even if the State where the activities were performed could not make use of its right to tax. It is therefore understood that the credit method should be used in such cases. The same result could be achieved by stipulating a subsidiary right to tax for the State of residence of the person receiving the income, if the State where the activities are performed cannot make use of the right conferred on it by paragraphs 1 and 2. Contracting States are free to choose any of these methods in order to ensure that the income does not escape taxation”. Na prática, nas CDT’s, o conselho para inserir um direito a tributar subsidiário para o Estado da residência não foi seguido e não é claro o porquê desta oportunidade ter sido ignorada.

<sup>636</sup> Quanto à recomendação da OCDE em relação à utilização do método de crédito, muitos Estados, de facto, seguiram-na, dando-se até o caso de alguns deles se terem desviado da sua política geral de celebração de CDT’s, em que, normalmente, para o rendimento ativo, usavam o método de isenção. A Holanda é um dos casos. No entanto, quanto às regras nacionais para eliminar a dupla tributação, há Estados que continuam a utilizar o método de isenção (com progressão, quase sempre), mesmo quando as suas CDT’s contêm o método de crédito, pelo que, assim, as legislações fiscais nacionais destes Estados não contêm medidas para se aplicar o método de crédito ao rendimento ativo, mas sim apenas ao rendimento passivo. A verdade é que, entre dois Estados que sigam diferentes métodos de eliminação da dupla tributação, pode haver, às vezes, uma rara confrontação numa específica CDT. É o caso do Tratado fiscal entre o Reino Unido e a Bélgica (1980): os desportistas (e os artistas) residentes no Reino Unido receberão um crédito fiscal pelos impostos que tenham pago na Bélgica por causa das suas atividades nesse Estado, enquanto, por sua vez, os desportistas (e os artistas) residentes na Bélgica terão direito a uma isenção fiscal em relação aos rendimentos que tenham obtido, através das suas atividades, no Reino Unido.

<sup>637</sup> Cfr. ANDREA PAROLINI, “Historical Development of Article 17...”, *op. cit.*, p. 87, e DICK MOLENAAR, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 179 a 184 e 241, e “Elimination of Double Taxation...”, *op. cit.*, p. 175 e 176.

ou o método de isenção, nas suas CDT's, para eliminarem a dupla tributação que possa resultar destas fontes de rendimento ativo, o que é diferente daquilo que acontece em relação ao artigo 17.º da CMOCDE, em que é recomendada a utilização do método de crédito para a eliminação da dupla tributação, não obstante tratar-se, também, de uma fonte de rendimento ativo<sup>638</sup>. No caso do desportista não residente trabalhador dependente efetuar a sua performance desportiva no Estado da fonte e regressar ao seu Estado da residência, qual método para eliminar a dupla tributação se aplica nesta situação? O método previsto para o artigo da concreta CDT semelhante ao artigo 15.º da CMOCDE ou método previsto para o artigo da concreta CDT idêntico ao artigo 17.º da CMOCDE? Uma vez que existem muitos Estados a usar o método de isenção para o rendimento ativo (e, deste modo, para o rendimento do artigo 15.º da CMOCDE), mas que fazem uma exceção para os desportistas, com base na recomendação da OCDE para o artigo 17.º da sua CM, isto pode ser uma diferença considerável. Parece que o método de eliminação previsto para o artigo 17.º da CMOCDE prevalece sobre os outros artigos<sup>639/640</sup>.

No fundo, como tivemos oportunidade de ir percebendo, com o método de isenção, o direito a tributar fica unicamente com o Estado da fonte, tendo este Estado a responsabilidade de tributar os rendimentos de acordo com as suas próprias regras e taxas fiscais, enquanto que, com o método de crédito, existe um direito subsidiário a tributar, que permanece com o Estado da residência, e que terá o seu efeito quando o Estado da fonte aplique uma taxa de imposto mais baixa do que este Estado, já que, nessa situação, um montante adicional de imposto necessita de ser pago na tributação mundial de rendimentos. Ambos os métodos podem ser divididos em dois sistemas: o método de isenção total e o método de isenção com progressão e o método de crédito total e o método de crédito ordinário. E um facto interessante é o seguinte: MOLENAAR analisou

---

<sup>638</sup> Uma outra questão que suscita algumas críticas prende-se com o facto de a recomendação da OCDE para a utilização do método de crédito em relação à aplicação do artigo 17.º da sua CM ser apenas referida nos Comentários a este artigo e não ter sido mencionada nas exceções do n.º 2 do artigo 23.º-A (e dos seus Comentários) desta CM. Nesta última regra, é sugerida a aplicação do método de crédito, como uma exceção, para os dividendos (artigo 10.º da CMOCDE) e juros (artigo 11.º da CMOCDE), na medida em que estes rendimentos não são tributados no Estado da fonte ou são-no a taxas muito baixas, o que poderá levar a dupla não tributação, caso o método de isenção seja aplicado no Estado da residência. Ora, para uma melhor harmonização da própria CMOCDE e da aplicação do seu artigo 17.º, uma vez que é o mesmo raciocínio que está presente nos Comentários ao artigo 17.º da CMOCDE como uma das razões para a aplicação do método de crédito para eliminar a dupla tributação que possa resultar da aplicação deste artigo, teria sido mais coerente que este, igualmente, tivesse sido mencionado nas exceções do n.º 2 do artigo 23.º-A.

<sup>639</sup> Pelo menos na Holanda é assim. Um jogador de futebol sueco tornou-se residente na Holanda, depois de se ter transferido do clube sueco onde jogava para um clube holandês. A transferência foi concluída em julho de 2005 e ele mudou a sua residência diretamente da Suécia para a Holanda, onde começou a treinar no dia seguinte e a jogar pelo seu novo clube. O jogador tinha um acordo com o seu antigo clube sueco, pelo qual ele tinha aceitado um salário mais baixo em função de uma percentagem de uma futura taxa de transferência. Por conseguinte, a percentagem era tributável na Suécia. O jogador recebeu o valor líquido cerca de 4 meses depois e teve de declarar este rendimento na sua declaração de imposto holandesa sobre o rendimento, em 2005, porque tinha-se tornado residente lá. Ele solicitou que o método de isenção fosse utilizado para eliminar a dupla tributação, por causa do seu rendimento de trabalho, mas foi permitida apenas a utilização do método de crédito fiscal porque era o método que tinha sido especificado para o rendimento do artigo 23.º (equivalente ao artigo 17.º da CMOCDE) da CDT entre a Holanda e a Suécia. A decisão do Supremo Tribunal holandês ("Hoge Raad"), de 7 maio de 2010, no Processo n.º 08/02054, confirmou que esta era a interpretação correta da CDT.

<sup>640</sup> Cfr. DICK MOLENAAR, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 181, 184 e 185 e "Elimination of Double Taxation...", *op. cit.*, p. 176.

e testou os quatro métodos<sup>641</sup> e, dos seus cálculos, a conclusão mais importante e a que realmente merece ser destacada é a de que o recomendado método de crédito ordinário é, do ponto de vista dos desportistas, infelizmente, o método que leva ao pior resultado para eliminar a dupla tributação<sup>642</sup>. Na verdade, a limitação ao montante de imposto que é devido no Estado da residência pode facilmente levar a um excesso de crédito fiscal, já que um desportista, na situação ótima, pode obter um crédito fiscal completo, mas pode, também, em relação ao seu rendimento estrangeiro, acabar com tributação a mais<sup>643/644</sup>.

### 13.1. Problemas do método de crédito

Vários problemas podem surgir com o método de crédito fiscal. Estes são alguns deles<sup>645</sup>:

- Ausência de um certificado de imposto. Sem este documento oficial, a mostrar a taxa aplicada e o imposto que foi pago à administração tributária estrangeira, muitos Estados ficam relutantes em permitir um crédito para o imposto estrangeiro. Mas, mesmo a administração tributária do Estado da residência recebendo este documento, pode haver problemas, quando este não é claro, por exemplo, por não se compreender a língua em que este está escrito;

- Qualificação do imposto de fonte estrangeira. Por vezes, não é claro que imposto estrangeiro é creditável. Apenas os impostos que tenham sido especificados na CDT (por norma,

---

<sup>641</sup> Ainda que os exemplos que ele tenha dado para analisar os métodos de eliminação da dupla tributação sejam sobre artistas e não desportistas, faz todo o sentido que estes possam ser usados para percebermos qual o melhor método do ponto de vista destes últimos sujeitos, já que nos exemplos poderiam, muito bem, ter sido usados desportistas.

<sup>642</sup> Outras duas conclusões de MOLENAAR são as seguintes: - O método mais vantajoso para eliminar a dupla tributação do ponto de vista do desportista, dos dois métodos de isenção, é, normalmente, o método de isenção total (no entanto, ele quase nunca é utilizado para eliminar a dupla tributação no Estado da residência, sendo apenas regularmente usado para isenção nos Estados da fonte); - O método mais vantajoso para eliminar a dupla tributação do ponto de vista do desportista, dos dois métodos de crédito, é o método de crédito total, já que a carga fiscal total, após a aplicação deste método, é igual ao imposto que seria devido se o rendimento tivesse sido ganho apenas no Estado da residência. Uma outra solução possível para se eliminar a dupla tributação, para além dos métodos de crédito e de isenção, sobre a qual MOLENAAR também se debruça, seria a dedução do imposto estrangeiro como uma despesa operacional no Estado da residência. No entanto, a CMOCDE não apoia isto e, portanto, as CDT's quase nunca permitem esta possibilidade. Isto não é surpreendente, pois ela só deve ser usada em casos extremos, como último recurso, compensando apenas uma parte do imposto de fonte estrangeira, pelo que, normalmente, os Estados só a usam, por exemplo, quando nenhuma CDT se aplica. Mas, alguns Estados permitem, em qualquer situação, a opção de escolher este método (por exemplo, os EUA). Esta solução pode ser vantajosa quando o imposto estrangeiro é elevado ou o rendimento doméstico é baixo ou negativo (mas esta opção deixa de ser rentável quando taxas fiscais normais são aplicáveis, porque o efeito fiscal do crédito fiscal potencial será maior do que o da dedução).

<sup>643</sup> Algo que, nota MOLENAAR, pode tornar-se mais provável quando o Estado da residência usa o método *per-country* para o crédito fiscal. Isto porque o autor chega mesmo a analisar e a comparar, igualmente, em relação ao método de crédito, este método por oposição ao método do cesto ou global. Com este último método, o total do imposto estrangeiro do desportista é somado como um montante e creditado contra o imposto sobre o rendimento no Estado da residência. Assim, impostos estrangeiros altos e baixos do desportista anulam-se mutuamente, antes de serem testados contra o máximo da taxa (média) de imposto, que é aplicável no Estado da residência. Com o primeiro método, o máximo será calculado por Estado, levando a limitações no crédito fiscal estrangeiro do desportista para os Estados da fonte com impostos elevados, enquanto que, para outros Estados com impostos baixos, o imposto estrangeiro do desportista pode ser facilmente absorvido pelo imposto nacional sobre o rendimento. O mesmo autor refere que o benefício fiscal é maior, numa situação em que existam apenas lucros estrangeiros, quando o método global (ou do cesto) está inserido na legislação do Estado da residência, já que este sistema equilibra as diferenças ao nível dos impostos provenientes do estrangeiro, antes de aplicar o teste de limitação da taxa de imposto (média) neste Estado. Mas, o método *per-country* pode tornar-se mais rentável quando os resultados de um ou de mais Estados da fonte são negativos, porque essas perdas podem ser compensadas com os resultados domésticos positivos e já darem, portanto, benefício fiscal. Alguns Estados, como o Luxemburgo e a Suíça, dão aos seus desportistas uma escolha entre os dois métodos, o que parece ser o sistema mais rentável para estes sujeitos, já que a sua preferência será diferente, dependendo do facto de eles terem apenas lucros estrangeiros (e aí será melhor escolher o método global) ou de eles terem uma mistura de lucros e perdas estrangeiros (situação em que será preferível escolher o método *per-country*).

<sup>644</sup> Cfr. DICK MOLENAAR, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 173, 177, 178, 185, 186, 195, 196 e 197, e "Elimination of Double Taxation...", *op. cit.*, p. 176, 177, 184 e 185.

<sup>645</sup> Fazemos aqui referência aos problemas que MOLENAAR enumera. Neste sentido, DICK MOLENAAR, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 187 a 195, e "Elimination of Double Taxation...", *op. cit.*, p. 178 a 183.

no seu artigo 2.º) o são, nomeada e habitualmente, os impostos diretos sobre o rendimento (e o capital). Não são creditáveis, por exemplo, a maior parte das vezes, portagens, IVA, impostos sobre vendas, juros e multas ou contribuições para a segurança social. Outros aspetos não são também determinantes: a autoridade que impôs os impostos (se o Estado em si ou se as suas subdivisões políticas ou autoridades locais), nem o método de cobrança (pela avaliação direta, mediante retenção na fonte, na forma de sobretaxas ou como um imposto adicional)<sup>646</sup>;

- Os impostos estrangeiros como pagamentos finais e obrigatórios. O imposto estrangeiro deve ser um pagamento obrigatório. A maioria dos Estados não permite um crédito fiscal para os impostos que foram pagos, mas poderiam ter sido evitados. O imposto estrangeiro também deve ser um imposto final para poder ser creditado no Estado da residência<sup>647</sup>;

- A pessoa do desportista. Para o método de crédito (e também para o método de isenção) a pessoa do contribuinte deve ser a mesma em ambos os Estados (o da fonte e o da residência). Isto pode causar problemas, por exemplo, se o Estado da fonte tributar o rendimento do desportista no seu nome pessoal, mas ele receber o rendimento através da sua sociedade, que terá uma estrutura legal diferente. Neste caso, um crédito fiscal (ou uma isenção) podem ser rejeitados no Estado da residência, isto apesar de existirem provas suficientes de que o imposto estrangeiro foi pago e entregue à administração tributária local. Muitos Estados apenas reconhecem o desportista como a pessoa tributável e olham através (“look through”) da sociedade interposta no seu sistema tributário. Isto acontece quando as CDT’s têm o n.º 2 do artigo 17.º da CMOCDE, mas muitos Estados fazem isto também nas suas legislações nacionais. Contudo, os Estados da residência podem não ser tão flexíveis quando um desportista solicita um crédito fiscal (ou uma isenção fiscal) e podem não aceitar a abordagem “look through”. Esta distinção entre estes dois pontos de vista provocará dupla tributação económica. Este problema acontece, por exemplo, quando o imposto é retido e cobrado no nome da equipa desportiva, sendo, no entanto, necessário, no Estado da residência, que o crédito fiscal (ou a isenção fiscal) seja concedido individualmente, nomeadamente, nas declarações pessoais de imposto sobre o rendimento dos desportistas. Isto leva, frequentemente, a que o crédito fiscal não possa ser dividido entre os desportistas, não seja aceite pelas autoridades fiscais ou que seja simplesmente esquecido. Este

---

<sup>646</sup> Tendo em conta o que acabámos de dizer no texto principal, e, ainda que este problema, hoje em dia, não se faça sentir de uma forma tão intensa, a qualificação do imposto sobre os rendimentos dos desportistas no Estado da fonte pode levar também a confusão, porque muitos Estados cobram o imposto a partir do rendimento bruto, sem a dedução de quaisquer despesas, o que significa que não é o lucro, mas sim os ganhos que são tributados, dando ao imposto retido na fonte o carácter de um imposto sobre as vendas indiretas ou IVA, em vez de um imposto sobre o rendimento direto. A pergunta que pode surgir é se este imposto sobre o rendimento bruto é creditável (ou se a isenção pode ser permitida), porque o imposto da fonte pode não ser um imposto sobre o rendimento (e o capital) tal como estará mencionado na CDT específica.

<sup>647</sup> Não deve ser, portanto, um pagamento antecipado ou uma retenção na fonte antecipada.

é um grande problema do método de crédito (e mesmo do método de isenção), já que, muitas vezes, o imposto estrangeiro dos desportistas permanece como uma perda irrecuperável nas suas contas anuais, sendo de lamentar que o artigo 17.º da CMOCD E e os seus Comentários não ofereçam mais clareza sobre esta situação problemática;

- Situações “triangulares”<sup>648</sup>. Se um terceiro está envolvido no acordo entre o desportista e o organizador do evento e as três partes são residentes em diferentes Estados, problemas relacionados com o crédito fiscal podem surgir tanto para o desportista como para o terceiro ou mesmo para ambos. Particularmente, com a abordagem “ilimitada” do n.º 2 do artigo 17.º da CMOCD E, o Estado da fonte poderá tributar todo o rendimento de performance desportiva, independentemente de quem tem direito a ele e a que proporção. As autoridades fiscais, tanto do Estado da residência do desportista, como do Estado do terceiro podem não ter certeza se a CDT com o Estado da fonte se aplica. Isto fica ainda mais complicado quando os desportistas que, por exemplo, constituem uma equipa ou clube residem em Estados diferentes;

- Transferência da carga fiscal para o organizador do evento desportivo. O imposto no Estado da fonte pode ser um problema para os organizadores dos eventos desportivos, quando uma taxa de performance líquida é acordada entre estes e os desportistas, que podem não querer ser incomodados com a questão do imposto na fonte, tendo, nesse caso, os organizadores de pagar, para além desta taxa, este imposto. Ora, isto faz com que as performances dos desportistas não residentes fiquem mais caras e que fiquem numa posição menos competitiva em comparação com as performances dos desportistas residentes. Além disso, os desportistas poderão não conseguir exigir um crédito fiscal estrangeiro no seu Estado da residência, se, nomeadamente, não receberem qualquer informação sobre o imposto que foi pago em relação à sua performance. Esta situação resultará em dupla tributação jurídica e/ou económica;

- Diferenças na base tributável ou matéria coletável. A determinação do lucro tributável (após a dedução das despesas) pode causar problemas consideráveis. Quando o Estado da fonte cobra imposto sobre o desportista a partir de uma base tributável superior ao lucro tributável a partir do qual o crédito fiscal (ou isenção) é calculado no Estado da residência, pode facilmente concluir-se que um crédito fiscal em excesso será preciso (ou uma isenção fiscal insuficiente terá lugar);

- Ano do crédito de imposto (ou da isenção). O ano em que o crédito fiscal precisa ser reivindicado também pode ser problemático. Este ano pode ser o ano em que são obtidos os

---

<sup>648</sup> À frente, veremos melhor esta questão no nosso trabalho.

rendimentos e o imposto da fonte é oficialmente devido, mas também pode ser o ano em que o imposto foi realmente pago<sup>649</sup>;

- Contra que impostos domésticos no Estado da residência o crédito pode ser creditado. Inevitavelmente, a questão sobre que impostos nacionais no Estado residência podem ser compensados com o crédito fiscal também pode surgir. Impostos diretos sobre o rendimento e o capital são óbvios, mas outro tipo de sobretaxas e impostos municipais não são tão claros<sup>650</sup>;

- Complexidade do método de crédito. A aplicação do sistema de créditos fiscais estrangeiros no Estado da residência pode ser muito complexa<sup>651</sup>.

### **13.2. Tributação excessiva e até mesmo dupla tributação**

Os desportistas internacionais podem sofrer de tributação excessiva, a qual ocorre quando os impostos dos dois Estados se sobrepõem de tal forma que os sujeitos têm uma carga fiscal mais elevada do que se fossem sujeitos a apenas um ordenamento fiscal, sendo que esta obstrui o desenvolvimento económico internacional e, portanto, deve ser evitada ao máximo. Com efeito, quer no Estado da fonte, quer no Estado da residência, podemos encontrar limitações que contribuem para este fenómeno. No primeiro caso, ainda que com menos preponderância do que no passado, alguns Estados simplificaram ao máximo as regras de retenção na fonte para os desportistas não residentes e continuam a não lhes permitir a dedução de despesas e não lhes permitem declarações normais de imposto sobre o rendimento no final do ano fiscal<sup>652</sup>. No segundo

---

<sup>649</sup> Os desportistas norte-americanos (e outros contribuintes) têm o direito de escolher entre estas duas opções, tornando possível alcançar o resultado mais vantajoso e evitar créditos fiscais em excesso desnecessários.

<sup>650</sup> Por exemplo, nos EUA, o crédito fiscal não pode ser compensado contra os impostos dos Estados federativos.

<sup>651</sup> A decisão "Ray Evans v. Famous Music Corporation", do Tribunal de Recurso de Nova Iorque (EUA) ("Court of Appeals of New York City"), de 24 fevereiro de 2004, é um exemplo que demonstra exatamente isso. Ray Evans e outros quatro sujeitos eram compositores de música norte-americanos que já tinham celebrado contratos de edição musical com a "Famous Music Corp.", também dos EUA, em 1940 e 1950. Estes contratos conferiam aos compositores "50% de todas as quantias líquidas efetivamente recebidas, menos todas as despesas e encargos e menos todas as deduções de impostos". A maior parte dos ganhos vinham de fontes norte-americanas, enquanto os ganhos de outros Estados eram, muitas vezes, isentos de retenção na fonte por causa dos artigos semelhantes ao artigo 12.º da CMOCDE, aplicável aos *royalties*, nas CDT's. Mas, algumas destas CDT's concediam ao Estado da fonte o direito a reter uma certa percentagem sobre os *royalties*, como 10% para o Japão, 5%-10% para a Itália e 5%-10% para a Espanha. A "Famous Music Corp." não se "candidatava" a um crédito de imposto estrangeiro para o imposto retido na fonte, mas apenas deduzia este imposto estrangeiro antes de alocar 50% do lucro líquido para os compositores. Estes compositores começaram a reclamar desta situação e, em 1997, pediram uma porção igual do crédito fiscal estrangeiro, mas a "Famous Music Corp." recusou, sendo que, ao mesmo tempo, esta entidade começou a "candidatar-se" para o crédito de imposto estrangeiro, mas para si mesma. O "The New York Court of Appeals" concordou com a "Famous Music Corp.", porque o texto do contrato não permitia partilhar o crédito de imposto estrangeiro, mas, mais importante, destacou que "a aplicação do crédito fiscal era demasiado complexa, mesmo para os padrões fiscais". Os rendimentos de fonte estrangeira precisam ser categorizados em "cestas", que não podem ser combinadas, e os créditos em excesso são possíveis. O Tribunal declarou, ainda, que o crédito fiscal estrangeiro é "uma das características mais intrincadas e complexas de todo o sistema tributário dos EUA". Ele decidiu, portanto, que a "Famous Music Corp." não tinha que partilhar qualquer benefício dos créditos fiscais estrangeiros com os compositores. Esta foi uma decisão interessante, que destaca os possíveis problemas do crédito fiscal estrangeiro no Estado da residência. É relevante chamar a atenção para o facto de que a percentagem de imposto de fonte estrangeira sobre os *royalties*, neste caso judicial, é muito menor do que a percentagem de imposto de fonte estrangeira sobre as taxas de realização de performances desportivas, tornando os pedidos de créditos fiscais para os desportistas no Estado da residência ainda mais complicados. Ainda que o exemplo e a decisão judicial sejam sobre artistas e não sobre desportistas, dada a pertinência da questão e a sua evidente proximidade com a matéria por nós abordada, entendemos ser interessante destacar este caso.

<sup>652</sup> Existe a possibilidade de tributação excessiva, mesmo que a tributação numa base bruta seja imposta a taxas de imposto baixas, já que as taxas podem ser de 25% ou mais, e, depois do desportista levar em conta as suas despesas, estas taxas de imposto podem potencialmente exceder até a taxa de imposto marginal mais alta em muitos Estados. Também a abordagem "ilimitada" do n.º 2 do artigo 17.º da CMOCDE resulta, muitas vezes, numa carga fiscal mais elevada para os desportistas não residentes no Estado da fonte, em comparação com outros sujeitos não residentes

caso, os Estados da residência, como vimos, de acordo com o artigo 23.º-B da CMOCDE, usam o método de crédito fiscal ordinário, pelo que restringem a compensação ao montante do imposto sobre o rendimento doméstico que é devido sobre o rendimento estrangeiro das atividades desportivas. Portanto, perante a existência de impostos altos de retenção na fonte no Estado onde têm lugar as performances desportivas, o mais provável é isto resultar num excesso de crédito fiscal para o desportista, já que o crédito concedido no Estado da residência será insuficiente para compensar o imposto estrangeiro, pelo que o excesso de crédito ficará como uma perda líquida irrecuperável para o desportista<sup>653/654</sup>.

Um exemplo paradigmático de tributação excessiva é o seguinte:

- Um jogador de bilhar do Estado R é terceiro num torneio no Estado F e recebe 8000 euros de prémio pelo lugar obtido. As suas despesas diretas de viagem e alojamento são de 900 euros e as suas despesas indiretas que podem ser alocadas, relacionadas, por exemplo, com o seu material desportivo e com os honorários das sessões de *coaching*, são de 2600 euros, o que dá um lucro de 4500 euros (os 8000 euros menos os 3500 euros do somatório das despesas diretas e indiretas). A taxa de retenção na fonte no Estado onde tem lugar a performance desportiva, o Estado F, é de 20%, sem a possibilidade de serem deduzidas as despesas, o que significa que o jogador de bilhar pagará 1600 euros (8000 euros x 20% = 1600 euros) de imposto neste Estado. De regresso ao Estado R, este sujeito inclui o rendimento de fonte externa na sua declaração de imposto sobre o rendimento, deduz as suas despesas e após outras despesas, como, por exemplo, relacionadas com uma hipoteca ou com as suas despesas gerais enquanto prestador de serviços independente, o imposto a pagar sobre este lucro será de 850 euros. O crédito fiscal estrangeiro que é permitido no Estado R não pode ser mais elevado do que este valor, o que quer dizer que existirão 750 euros (1600 euros menos 850 euros) de tributação excessiva. Neste Estado, existe a possibilidade de reporte deste excesso de crédito fiscal para períodos de tributação seguintes, mas é improvável, atendendo a estes resultados, que o jogador

---

igualmente sujeitos a tributação sobre o seu rendimento neste Estado, o que contribui para o problema da tributação excessiva. Mas, na verdade, para além disto, existem, ainda, outras dificuldades de ordem prática que contribuem para esta situação.

<sup>653</sup> Uma possível solução para se evitarem estas situações e que alguns Estados adotaram (como os EUA), é a possibilidade de reporte deste crédito fiscal em excesso para os anos onde há mais oportunidades deste ser compensado (embora possam haver limitações quanto a esta oportunidade). Nesta situação particular, o método do crédito de imposto pode, em comparação com o método de isenção (que não tem em conta a quantia de imposto estrangeiro e não pode, portanto, permitir o reporte de qualquer excesso), conduzir a um resultado melhor. A título de curiosidade, diga-se que, em Portugal, já existiu esta possibilidade de reporte, para os períodos de tributação seguintes, do crédito de imposto (antigo artigo 80.º, n.º 3 do CIRS). Contudo, este n.º 3 foi revogado pela Lei n.º 39-A/2005, de 29 de julho, porque seria uma norma raramente invocada pelos sujeitos passivos. Aliás, esta dedução (esta possibilidade de o crédito fiscal poder ser recuperado por não ter sido deduzido por insuficiência de coleta no ano a que os rendimentos de fonte externa foram englobados na matéria coletável) podia ser realizada até ao fim dos cinco anos seguintes.

<sup>654</sup> Cfr. DANIEL SANDLER, "Artistes and Sportsmen...", *op. cit.*, p. 236; DICK MOLENAAR, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 195 e 227, e "Elimination of Double Taxation...", *op. cit.*, p. 183 e 184.", e FRANCISCA GUIOMAR PALMEIRA, *Dupla Tributação Internacional. A Tributação dos Rendimentos do Trabalho Independente. A Tributação dos Rendimentos Pessoais dos Artistas*, Lisboa, ISEG – Instituto Superior de Economia e Gestão, 2013, p. 20 e 21.

de bilhar vá pagar imposto suficiente nos anos seguintes para que o excesso de crédito possa ser utilizado. Talvez uma parte do imposto do Estado F possa ser devolvido lá, caso o desportista se “candidate” a um reembolso de imposto, precisamente, neste Estado. Contudo, as autoridades fiscais do Estado F ainda têm de estar obrigadas a permitir esse reembolso de imposto e, de qualquer das formas, os custos de assessoria em que o desportista incorrerá serão elevados, já que ele precisará de consultores fiscais para ambos os Estados<sup>655</sup>.

Além do mais, como vimos, com os problemas relacionados com a obtenção de um crédito de imposto pode até mesmo ocorrer dupla tributação, se nenhum crédito fiscal for concedido no Estado da residência, como consequência, precisamente, da existência desses problemas. Além disso, por exemplo, quando o sujeito obtém rendimento em vários Estados a atribuição deste rendimento e das despesas é muito difícil na ausência de um EE em cada Estado. Neste caso, a tributação excessiva torna-se em dupla tributação, porque, em ambos os Estados, o desportista pagará o valor total dos impostos. Assim, o risco de tributação excessiva e até mesmo dupla tributação para os desportistas que competem internacionalmente é bastante real e é maior para estes sujeitos do que para outros contribuintes<sup>656</sup>.

A conclusão final, a este respeito, é a de que a eliminação da dupla tributação para os desportistas que competem internacionalmente está longe de estar completa, bem como de ser simples e factual e causa muitas dificuldades, podendo resultar em tributação excessiva ou até mesmo dupla tributação, além de levar os desportistas a incorrer em elevados custos de consultoria e aconselhamento, quer no Estado da fonte, quer no Estado da residência, devido ao facto de a sua tributação, precisamente, ser demasiado complexa. Tudo isto faz com que estes sujeitos e os organizadores dos eventos e competições desportivos encarem as regras fiscais que se aplicam aos desportistas que competem internacionalmente como um obstáculo para as atividades transfronteiriças. Além do mais, as receitas que resultam da tributação no Estado da fonte parecem ser pequenas, quando comparadas com as despesas administrativas que geram, levando a que a cobrança de imposto sobre o rendimento dos desportistas e *entertainers* não pareça muito rentável<sup>657</sup>. Quanto às despesas administrativas, basta pensarmos, por exemplo, que, muitas vezes, quatro partes estarão envolvidas no procedimento de cobrança de imposto no Estado da fonte e na concessão de um crédito fiscal no Estado da residência: - consultores fiscais

---

<sup>655</sup> Cfr. DICK MOLENAAR, “Entertainers and Sportspersons...”, *op. cit.*, p. 38 e 39.

<sup>656</sup> Cfr. DANIEL SANDLER, “Artistes and Sportsmen...”, *op. cit.*, p. 236; DICK MOLENAAR, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 241 a 246 e 252, e DICK MOLENAAR e HARALD GRAMS, “How to Modernize Income Taxation...”, *op. cit.*, p. 246.

<sup>657</sup> Numa pesquisa levada a cabo nos anos de 2001-2003, MOLENAAR analisou as receitas fiscais que resultavam da tributação dos desportistas e artistas não residentes, em relação a quatro Estados (Austrália, Holanda, Nova Zelândia e Reino Unido) e concluiu que é pequena, em sua opinião, a dimensão destas, já que representavam apenas 0.01% das receitas fiscais totais destes Estados.

no Estado da residência, para tratar e entregar a informação sobre as despesas de produção, bem como consultores fiscais, igualmente, no Estado da fonte, para a correta aplicação da dedução das despesas<sup>658</sup>; - as autoridades fiscais do Estado da fonte que precisam de criar um departamento fiscal especial para os desportistas e *entertainers* não residentes com conhecimento sobre este grupo específico de contribuintes; - os promotores dos concertos, das peças de teatro e das competições desportivas que precisam de reter o imposto e declará-lo às autoridades fiscais, juntamente com a informação adequada sobre os *entertainers* e os desportistas, bem como conceder, a estes sujeitos, um correto e confiável certificado de imposto; - as autoridades fiscais no Estado da residência que precisam de verificar se o crédito fiscal estrangeiro é baseado em informação correta sobre o imposto na fonte estrangeiro<sup>659</sup>.

Tendo em conta tudo o que se disse, é importante vincar o seguinte: a Holanda eliminou, em 2007, a tributação do rendimento dos desportistas e *entertainers* não residentes. A propósito do ano de 2003, as receitas fiscais resultantes da tributação do rendimento destes sujeitos, neste Estado, eram de, aproximadamente, 7 milhões de euros, mas teriam sido muito menos se todos os desportistas e *entertainers* tivessem feito uso da possibilidade de deduzir as suas despesas e preencher declarações normais de imposto sobre o rendimento. Por isso, esta opção de eliminar esta tributação destes indivíduos custa, a este Estado, cerca de 5 milhões de euros por ano<sup>660</sup>. Mas, por sua vez, permite poupar, a todas as partes, 1 milhão e 600 mil euros por ano em despesas administrativas, solução esta que a Holanda entendeu ser uma boa troca<sup>661</sup>.

### **13.3. Pequeno risco de tributação a menos ou dupla não tributação**

Já que a maior parte dos Estados, como método para eliminar a dupla tributação, nas suas CDT's, usa o método de crédito fiscal, seguindo a recomendação da OCDE do Comentário 12 ao artigo 17.º da sua CM, o risco de tributação a menos ou dupla não tributação é baixo<sup>662</sup>. Assim, só mesmo se uma CDT usar o método de isenção, previsto no artigo 23.º-A da CMOCDE, o que é muito pouco provável, ou se o Estado da residência, unilateralmente, aplicar este método, o que também não é muito provável, é que a tributação a menos ou dupla não tributação é

---

<sup>658</sup> Tudo isto tem custos, os quais são, sobretudo, pesados para os desportistas com rendimentos mais baixos, os quais são a grande maioria.

<sup>659</sup> Cfr. DANIEL SANDLER, "Artistes and Sportsmen...", *op. cit.*, p. 235; DICK MOLENAAR, "Entertainers and Sportspersons...", *op. cit.*, p. 38 e "The illusions of international artiste and sportsman taxation", in *A Tax Globalist: Essays in honour of Maarten J. Ellis* (Coordenação: Henk van Arendonk, Frank Engelen e Sjaak Jansen), Amesterdão, IBFD, 2005, p. 100 e 101, e DICK MOLENAAR e HARALD GRAMS, "How to Modernize Income Taxation...", *op. cit.*, p. 246.

<sup>660</sup> Na verdade, poderia até custar muito menos, se os créditos fiscais concedidos pela Holanda aos seus desportistas e *entertainers* residentes que efetuam performances no exterior fossem deduzidos deste valor.

<sup>661</sup> Cfr. AUGUSTO FANTOZZI, "Conclusions", *op. cit.*, p. 676 e 677, e DICK MOLENAAR e HARALD GRAMS, "The Critical Need for Reform of Article 17...", *op. cit.*, p. 4, e "Scorpio and the Netherlands...", *op. cit.*, p. 67.

<sup>662</sup> Com este método, mesmo a ausência de imposto no Estado da fonte, pode não levar a uma vantagem fiscal global para os desportistas.

possível<sup>663</sup>. A primeira, nestas situações, ocorrerá facilmente, quando o imposto no Estado da fonte for mais baixo do que no Estado da residência<sup>664</sup>. E a segunda terá lugar quando nenhum imposto tiver sido cobrado no Estado da fonte. Um exemplo, particularmente relacionado com os desportistas, em que estes sujeitos podem beneficiar de dupla não tributação do seu rendimento, acontecerá no caso do Estado anfitrião de um determinado evento desportivo isentar de imposto os rendimentos da participação na competição que tem lugar no seu território e na CDT aplicável estar prevista a utilização do método de isenção por parte do Estado da residência<sup>665</sup>. Temos o caso dos futebolistas que eram residentes em Espanha e que beneficiaram de dupla não tributação em relação aos rendimentos derivados da sua participação no Campeonato da Europa de Futebol de 2012 (“UEFA EURO 2012”), obtidos em território polaco, já que a Polónia não cobrou imposto na fonte e utiliza o método de isenção no Tratado de Imposto sobre o Rendimento e o Capital com a Espanha, sendo que, a título de curiosidade, diga-se que a seleção espanhola até venceu a competição<sup>666/667</sup>.

---

<sup>663</sup> O método de isenção apenas é usado, unilateralmente, para o rendimento ativo de fonte estrangeira por poucos Estados, mas, de facto, os desportistas que residam nesses Estados podem, às vezes, beneficiar de tributação a menos ou dupla não tributação. A Bélgica, por exemplo, para o rendimento ativo de fonte estrangeira, não reconhece o método de crédito e, por isso, aplica o método de isenção nas suas regras fiscais nacionais a este rendimento, independentemente do que tenha sido acordado numa concreta CDT, pelo que os consultores fiscais consideram a Bélgica, até certo ponto, para os desportistas (e artistas) que competem (e atuam) em todo o mundo, um “paraíso fiscal”, já que os sujeitos que residem neste Estado podem gozar de dupla não tributação se o Estado da fonte não cobrar nenhum imposto. Quanto à sua utilização nas CDT’s, os Estados europeus, particularmente, no início, usavam o método de isenção quando construíram as suas redes de tratados, mas a maior parte destes Estados, atualmente, aplicam o método de crédito aos desportistas e aos seus rendimentos e, além disso, mesmo que, em algumas das suas CDT’s mais antigas, ainda possam ter o método de isenção fiscal, substituem-no pelo método de crédito quando estas são renegociadas.

<sup>664</sup> Terá sido este o caso dos jogadores residentes em Espanha da seleção nacional espanhola de futebol que jogaram no Campeonato do Mundo de Futebol, de 2010, na África do Sul, onde a taxa de imposto aplicável sobre o rendimento individual dos futebolistas era de apenas 15%, estando este rendimento, de seguida, isento em Espanha, o Estado da residência.

<sup>665</sup> Do ponto de vista dos desportistas, o anfitrião mais atraente de um evento desportivo internacional, em termos de métodos para a eliminação da dupla tributação, será o Estado que tem o método de isenção no maior número de CDT’s, já que, se tal Estado conceder “imunidade tributária” ao evento, os desportistas residentes em Estados com os quais o Estado anfitrião preveja o método de isenção nas suas CDT’s, beneficiarão de dupla não tributação do seu rendimento.

<sup>666</sup> Esta competição foi organizada pela Polónia e pela Ucrânia, mas em relação a este último Estado, os futebolistas residentes em Espanha já não podiam beneficiar de dupla não tributação dos seus rendimentos, uma vez que a CDT entre a Espanha e a Ucrânia deixa a questão da eliminação da dupla tributação para a legislação nacional do Estado da residência, sendo que a Espanha usa o método de crédito. Falamos em futebolistas residentes em Espanha e não em futebolistas a representar a seleção espanhola, na medida em que poderá dar-se o caso de alguns dos futebolistas que jogaram pela Espanha nessa competição não serem residentes neste Estado, sendo, nesse caso, aplicável a CDT celebrada entre a Polónia e o seu Estado da residência e não a CDT entre a Espanha e a Polónia. Para todos os efeitos, os futebolistas espanhóis residentes em Espanha terão beneficiado de dupla não tributação dos seus rendimentos, nomeadamente, na parte que, possivelmente, lhes foi atribuída pelos prémios obtidos com as vitórias (ou empates) nos jogos que realizaram em território polaco. Podemos acrescentar que os três jogos da fase de grupos da seleção espanhola realizaram-se, precisamente, na Polónia, sendo certo que era atribuído pela UEFA um prémio de 1 milhão de euros por vitória e 500 mil euros por empate. A Espanha venceu dois jogos e empatou um, o que dá um prémio total na fase de grupos de 2 milhões e meio de euros. Ora, terá sido, exatamente, a parte deste prémio que eventualmente caberia aos futebolistas residentes em Espanha que terá beneficiado de dupla não tributação. “Infelizmente”, para estes jogadores, os jogos dos quartos-de-final (prémio de 2 milhões de euros), da meia-final (prémio de 3 milhões de euros) e da final (7 milhões e meio de euros para o vencedor e 4 milhões e meio de euros para o finalista vencido e a Espanha venceu a competição), realizaram-se na Ucrânia. Em relação aos prémios atribuídos pela UEFA nesta competição, ver a seguinte notícia, com o título “Euro 2012 winners could collect 23.5 million euros prize”, disponível em <https://www.reuters.com/article/us-soccer-euro/euro-2012-winners-could-collect-23-5-million-euros-prize-idUSTRE75G27520110617>, consultada pela última vez em 24/02/2018. Diga-se que a UEFA é um contribuinte que está isento de imposto sobre o rendimento no seu Estado da residência, a Suíça, pelo que também ela beneficia de um tratamento livre de impostos quanto aos seus rendimentos relacionados com a organização do Campeonato da Europa de Futebol.

<sup>667</sup> Cfr. DICK MOLENAAR, *Taxation of International...*, op. cit., p. 239, 240 e 242, e “Elimination of Double Taxation...”, op. cit., p. 178; DICK MOLENAAR, MARIO TENORE e RICHARD VANN, “Red Card Article 17?”, op. cit., p. 129; KAROLINA TETŁAK, *Taxation of International...*, op. cit., p. 235, e “Spain to win EURO 2012 for tax reasons if the boycotted final is moved to Poland”, in *GSLTR – Global Sports Law and Taxation Reports*, n.º 2, 2012, p. 11 e 12, e KAROLINA TETŁAK e DICK MOLENAAR, “Tax Exemption for Euro 2012...”, op. cit., p. 330.

Mas, a conclusão que podemos retirar é que, para os desportistas que competem internacionalmente, o risco de tributação a menos (ou até mesmo dupla não tributação) do seu rendimento é muitíssimo menor que o risco de tributação excessiva (e até mesmo dupla tributação) que, como já dissemos antes, é bastante real para estes sujeitos.

#### **13.4. Questão da assistência mútua e da troca de informação entre Estados no âmbito do Direito da UE**

MOLENAAR destaca duas questões, sendo a segunda aquela para a qual chamamos mais a atenção:

- Como vimos, o contribuinte (no nosso caso, o desportista) poderá ter um excesso de crédito fiscal, devido, em parte, à utilização do método de crédito fiscal ordinário, recomendada pela OCDE e, como tal, ter que o tomar como uma perda líquida irre recuperável. Isto parece ser uma desvantagem, levando a que se questione se este método está ou não de acordo com o Direito da UE. No entanto, por um lado, as diferenças entre os sistemas fiscais dos dois Estados envolvidos (que se chamam disparidades), particularmente no que respeita às taxas de imposto, podem justificar esta situação, já que as disparidades não estão em conflito com o TFUE<sup>668</sup>. Por outro lado, o que se verifica é que, quando o imposto no Estado da fonte é menor do que no Estado da residência, o método de crédito fiscal (ordinário) leva a que os desportistas tenham de pagar o montante adicional de imposto no seu Estado da residência<sup>669</sup>, não podendo tirar proveito desta vantagem (já que, no melhor, apenas podem ser compensados no montante exato), o que parece ser injusto para estes sujeitos porque, como vimos, na situação contrária<sup>670</sup>, este método

---

<sup>668</sup> No caso “Gilly” (Acórdão do TJUE, de 12 de maio de 1998, no Processo C-336/96, disponível em <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=43844&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=1248170>), o TJUE decidiu, precisamente, que as disparidades não violavam os princípios do TFUE: um crédito fiscal francês não foi suficiente para compensar o imposto na fonte alemão mais elevado e a francesa Gilly acabou com um crédito fiscal excessivo por causa das diferenças nas taxas de imposto.

<sup>669</sup> Por exemplo, no caso português, FRANCISCA GUIOMAR PALMEIRA analisou as normas adotadas por Portugal, no que concerne à eliminação da dupla tributação dos rendimentos pessoais de artistas de espetáculos, residentes no território português, que obtenham rendimentos no estrangeiro e que exerçam a atividade em nome individual como profissionais independentes. Em primeiro lugar, deve dizer-se que a autora refere que Portugal adotou uma medida unilateral de eliminação da dupla tributação que consiste no mecanismo do crédito de imposto (método da imputação), previsto no artigo 81.º do CIRS, salientando, ainda, que o crédito de imposto não pode ultrapassar o imposto pago no estrangeiro quando existir convenção para eliminar a dupla tributação celebrada por Portugal, em conformidade com o artigo 81.º, n.º 2 do CIRS. Em segundo lugar, devemos destacar que o estudo da autora abrangeu 30 sujeitos passivos (a Autoridade Tributária e Aduaneira disponibilizou-lhe informação relativa a todos os sujeitos passivos residentes num total de 48, que, no ano de 2012, e, no exercício da atividade de artistas na qualidade de profissionais independentes, auferiram rendimentos no estrangeiro). Desta forma, tratou-se de uma amostra significativa (62,5%) que, em sua opinião, conduziu a resultados aproximados aos do universo. E, no que mais nos interessa nesta questão, a conclusão que a autora retira é a seguinte: “Da análise efetuada concluímos que o método adotado por Portugal para eliminar a dupla tributação internacional (método da imputação), elimina a dupla tributação, **mas esses rendimentos são sempre tributados à taxa mais elevada, ou à taxa do Estado da fonte, ou à do Estado português, consoante a que for maior.** As taxas mais reduzidas dos Estados da fonte acabam em regra por beneficiar o Estado da residência e não os contribuintes, uma vez que o englobamento dos rendimentos obtidos no estrangeiro origina em muitas situações uma tributação a taxas mais elevadas, dado que o IRS é um imposto de taxas progressivas, para os sujeitos passivos residentes”. Neste sentido, FRANCISCA GUIOMAR PALMEIRA, *Dupla Tributação Internacional. A Tributação dos Rendimentos...*, op. cit., p. 31 a 38 (negritos nossos).

<sup>670</sup> Mais uma vez, repetimos, quando o Estado da fonte tem taxas de imposto mais elevadas do que o Estado da residência.

pode facilmente levar a tributação excessiva, parecendo, por isso, que ele é inconsistente (e inútil) para o mercado interno dentro da Comunidade Europeia<sup>671</sup>.

- Outra questão que achamos pertinente referir e analisar prende-se com a troca de informação e a assistência mútua entre Estados. Contrariamente ao que inicialmente possa parecer, o Estado da fonte e o Estado da residência, uma vez que devem fazer tudo ao seu alcance para prevenirem e eliminarem a dupla tributação, também têm a responsabilidade de ajudarem o desportista/contribuinte a obter o crédito de imposto no Estado da residência, sendo esta, portanto, uma responsabilidade combinada entre o desportista/contribuinte e as autoridades fiscais de ambos os Estados<sup>672</sup>. Neste sentido, estas devem, até mesmo numa base regular, trocar informação<sup>673</sup>: o Estado da fonte deve tomar a iniciativa e automática e espontaneamente informar sobre o rendimento das performances desportivas e o montante de imposto que foi cobrado ao Estado da residência do desportista e este último Estado tem de estar preparado para integrar esta informação no procedimento de avaliação fiscal e permitir o crédito fiscal estrangeiro, bem como, em último caso, perguntar por informação ao Estado da fonte se ocorrerem problemas com o crédito fiscal<sup>674</sup>.

E isto é muito importante porque esta questão não é de agora. Os desportistas sofrem, desde sempre, com a insuficiente troca de informação entre os dois Estados, já que, na realidade, foi, sobretudo, precisamente, por causa da inabilidade das autoridades fiscais para criarem e desenvolverem, nos anos de 1980, um sistema adequado de troca de informações, que os

---

<sup>671</sup> Isto parece, realmente, ofender os princípios do mercado interno, pois nunca poderá beneficiar das diferenças nas taxas de imposto entre Estados, o contribuinte que resida num Estado com uma taxa de imposto mais elevada, já que os Estados da residência, através do método de crédito fiscal (ordinário), tributam as vantagens fiscais recebidas noutros Estados. Isto faz com que, deste ponto de vista, o método de isenção fiscal pareça mais adequado, porque ele estimula a concorrência.

<sup>672</sup> A existência da Diretiva **77/799/CEE do Conselho, de 19 de dezembro de 1977, relativa à assistência mútua das autoridades competentes dos Estados-Membros no domínio dos impostos diretos, entretanto revogada pela Diretiva 2011/16/UE do Conselho, de 15 de fevereiro de 2011, relativa à cooperação administrativa no domínio da fiscalidade**, o n.º 1 do artigo 26.º da CMOEDE, bem como, por vezes, os próprios acordos bilaterais (no Memorando entre a Holanda e a Suécia na questão da assistência mútua, de 3 de setembro de 2004, a propósito da troca automática de informação, a alínea d) do n.º 2 do artigo III esclarece que as autoridades competentes devem trocar, automaticamente, informação a respeito dos ganhos dos artistas e dos desportistas) demonstram, precisamente, que esta questão não é apenas responsabilidade (e risco) do desportista/contribuinte, já que os Estados envolvidos não podem ficar apenas a observar este sujeito a lutar para obter o seu crédito fiscal estrangeiro. Sobre a Diretiva relativa à cooperação administrativa no domínio da fiscalidade, ver JOÃO SÉRGIO RIBEIRO, *Direito Fiscal da União...*, op. cit., p. 187 a 211.

<sup>673</sup> Ainda que as razões invocadas para esta troca de informação se prendam, sobretudo, com a desconfiança dos Estados-Membros da OCDE em relação aos desportistas que competem internacionalmente, em parte por causa de terem medo de estes não declarem, no Estado da residência, os seus rendimentos obtidos no estrangeiro. E, diga-se, o TJUE teve conhecimento desta questão da troca de informação no caso “W.N.” (Acórdão do TJUE, de 13 de abril de 2000, no Processo C-420/98, disponível em <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/HTML/?uri=CELEX:61998CJ0420&from=EN>). O TJUE constatou que o Estado da fonte tem de enviar informação para o Estado da residência quando tem razões para supor que, sem qualquer informação, possa existir uma diminuição ilegítima no imposto neste Estado (não só quando está em causa risco de evasão fiscal, mas também a necessidade de uma correta avaliação das taxas de imposto) e, apesar de ter definido um limiar baixo para a troca espontânea de informação, também declarou que esta responsabilidade existe mesmo quando está em causa um montante de imposto pequeno. Ora, a verdade é que tudo isto não ajuda apenas o Estado da residência a fazer a correta avaliação, pois também acaba por ajudar o próprio desportista que quer declarar os seus rendimentos das performances desportivas estrangeiras na sua declaração de imposto e que quer, portanto, cumprir de uma maneira normal, porque se tornará mais fácil para ele obter um crédito fiscal.

<sup>674</sup> Sendo que podem ser os próprios desportistas/contribuintes a levar as autoridades do Estado da residência a tomarem medidas em relação ao Estado da fonte, no sentido de obterem as informações que são necessárias para um correto crédito fiscal estrangeiro. Isto até foi especificado na CMOEDE, nos n.º 1 e 2 do artigo 25.º (que tem como epígrafe “Mutual Agreement Procedure”, ou seja, é o procedimento de acordo mútuo).

desportistas tiveram de sofrer com os problemas que resultam da tributação na fonte<sup>675</sup>. Até hoje, mesmo que vivamos numa nova era da informação, devemos referir que OCDE se mantém inabalável na ideia de que a tributação na fonte, no Estado onde têm lugar as performances desportivas, se mantém necessária para os desportistas. Mas, também não deixa de ser verdade que, ao longo das últimas décadas, a troca de informação entre Estados aumentou significativamente. De qualquer das formas, infelizmente, a conclusão é a de que, na prática, ainda continua a ser necessário aperfeiçoar a troca de informação do Estado da fonte para o Estado da residência sobre os rendimentos das performances desportivas, pelo menos no aspeto de que, hoje em dia, parece que os problemas relacionados com a obtenção dos créditos fiscais continuam a ser apenas um risco dos desportistas<sup>676/677</sup>.

#### **14. Artigo 17.º da CMOCDE e Direito da UE**

A questão que aqui se levanta é a de saber se é ou não admissível cobrar um imposto de retenção na fonte sobre o rendimento dos desportistas não residentes, quando os desportistas residentes não estão sujeitos a tal. E a resposta que podemos dar, com base em RUST, é a seguinte: os impostos retidos na fonte ainda estão em conformidade com as liberdades económicas fundamentais se o desportista realizar a sua performance desportiva no Estado da fonte apenas por um curto período de tempo. Não obstante esta conclusão que quisemos desde logo antecipar, podem ser apresentados argumentos pertinentes quanto a esta questão de acordo com o mesmo autor e VALIS:

- O mecanismo de retenção na fonte utilizado nestas situações muitas vezes ainda representa uma desvantagem de liquidez e de juros (de *cash-flow*, em termos gerais) para os desportistas não residentes. Isto porque o imposto de retenção na fonte é cobrado no momento em que o pagamento é feito, enquanto os impostos cobrados por avaliação aos residentes só são cobrados, normalmente, após o contribuinte preencher uma declaração de imposto, o que é normalmente feito no final do ano fiscal e muito tempo depois do pagamento ter sido feito. Leva,

---

<sup>675</sup> É bom lembrar que o Relatório da OCDE de 1987 recomendava que os desportistas não residentes deviam ser tributados da mesma forma que os outros contribuintes, ou seja, no Estado da residência, mas este Relatório teve de acabar por recomendar que a tributação na fonte devia continuar (a este nível, por exemplo, Parágrafos 16 e 17 do Relatório), sendo uma das razões para essa opção, exatamente, este problema da troca de informação, já que, não obstante existirem muitas queixas sobre os comportamentos dos desportistas, na parte final do Relatório da OCDE de 1987 concluiu-se que as autoridades fiscais não estavam, de facto, prontas para trabalhar em conjunto e fornecer umas às outras informação sobre os rendimentos das performances desportivas com regularidade. Isto era de tal forma verdade que eram sugeridos melhoramentos no sistema de tributação do rendimento dos desportistas, especialmente no que respeitava à troca de informação (Parágrafos 105 a 107 do Relatório) e assistência na cobrança de impostos (Parágrafos 108 e 109 do Relatório), ao ser recomendado, por exemplo, que os Estados usassem o procedimento de acordo mútuo para os casos que levassem a dupla tributação.

<sup>676</sup> Ainda que esta questão já não devesse ser problemática, pois, como já frisámos, quer a CMOCDE, quer o Direito da UE e até mesmo as próprias CDT's ordenaram a troca de informação, às vezes explicitamente mencionando os rendimentos das performances dos desportistas (e dos artistas).

<sup>677</sup> Cfr. DICK MOLENAAR, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 311 a 320, 333 e 334, e "Elimination of Double Taxation...", *op. cit.*, p. 186.

portanto, esta diferença de tempo a uma desvantagem de liquidez e de juros ao nível dos desportistas não residentes, em comparação com os residentes. E, ainda, que existam, às vezes, pré-pagamentos de impostos no caso de avaliação fiscal, calculados com base no rendimento estimado, que antecipam, também, o pagamento dos impostos para os contribuintes residentes, algo que coloca estes sujeitos numa posição mais ou menos igual à dos contribuintes não residentes, deve dizer-se que estes pré-pagamentos não são pagos para todos os tipos de impostos e que eles são baseados na capacidade contributiva dos anos anteriores e não no rendimento atual ganho no respetivo ano fiscal, pelo que a desvantagem de que demos conta mantém-se<sup>678</sup>;

- O mecanismo de retenção na fonte cria carga administrativa para a pessoa que, por exemplo, celebra o contrato para a performance desportiva com o desportista não residente, ou seja, para o destinatário residente dos serviços. Esta pessoa tem de reter o imposto e transferi-lo para a Administração Fiscal e se cometer um erro poderá ser responsável pelos impostos não retidos, o que pode levar a que esta pessoa prefira contratar um desportista local, em vez de um desportista de fora<sup>679</sup>;

- Uma restrição equivale a uma violação das liberdades económicas fundamentais se o contribuinte não residente estiver numa situação comparável à de um contribuinte residente e a restrição não puder ser justificada. Ora, em muitas decisões, o TJUE deixou claro que os não residentes estão numa situação comparável à dos residentes em relação aos seus rendimentos auferidos no Estado da fonte<sup>680</sup>;

---

<sup>678</sup> Não obstante os autores defenderem que, em sua opinião, as desvantagens de liquidez e de juros constituem uma restrição às liberdades económicas fundamentais, não deixam de destacar que, na jurisprudência do TJUE, não é totalmente claro se as desvantagens de liquidez e de juros constituem ou não uma discriminação/restricção desse género. A este respeito, ver as decisões do TJUE nos casos “Metallgesellschaft” e “Höchst” (Acórdão do TJUE, de 8 de março de 2011, nos Processos apensos C-397/98 e C-410/98, disponível em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/HTML/?uri=CELEX:61998CJ0397&from=PT>), “X e Y” (Acórdão do TJUE, de 21 de novembro de 2002, no Processo C-436/00, disponível em <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?sessionid=9ea7d2dc30d63d098cb615d14db1aa1b8a6f05cebdbf.e34Kaxilc3qMb40Rch0SaxyMc3r0?text=&docid=47529&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=756981>), “Franked Investment Income Group Litigation” (Acórdão do TJUE, de 12 de dezembro de 2006, no Processo C-446/04, disponível em <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/HTML/?uri=CELEX:62004CJ0446&qid=1524145562562&from=PT>), “Rewe” (Acórdão do TJUE, de 29 de março de 2007, no Processo C-347/04, disponível em <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=63006&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=111630>), “Commission v. Belgium” (Acórdão do TJUE, de 9 de novembro de 2006, no Processo C-433/04, disponível em <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=64681&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=112034>), “Lidl Belgium” (Acórdão do TJUE, de 15 de maio de 2008, no Processo C-414/06, disponível em <http://curia.europa.eu/juris/celex.jsf?celex=62006CJ0414&lang1=pt&type=TXT&ancre=I>), “X Holding” (Acórdão do TJUE, de 25 de fevereiro de 2010, no Processo C-337/08, disponível em <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=72408&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=113368>) e “Kronos” (Acórdão do TJUE, de 11 de setembro de 2014, no Processo C-47/12, disponível em <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=157517&pageIndex=0&doclang=PT&mode=req&dir=&occ=first&part=1&cid=113570>).

<sup>679</sup> Os encargos administrativos adicionais e os riscos de responsabilidade ao nível do beneficiário dos serviços constituem uma restrição das liberdades económicas fundamentais. Neste sentido, o caso “X NV” (Acórdão do TJUE, de 18 de outubro de 2012, no Processo C-498/10, disponível em <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=128644&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=114244>).

<sup>680</sup> Nos casos “Gerritse” (Acórdão do TJUE, de 12 de junho de 2003, no Processo C-234/01, disponível em <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=47924&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=114717>),

- É difícil aceitar que esteja justificado, hoje em dia, um imposto na fonte sobre os desportistas não residentes. No passado, isto poderia ser justificado pela falta de possibilidades de se aplicar e cobrar o imposto, pelo que um mecanismo de retenção na fonte era claramente necessário para atingir esse objetivo, pois não havia outra maneira de se cobrar o rendimento se o contribuinte deixasse o Estado da fonte e não cooperasse<sup>681</sup>. Por exemplo, a Diretiva para a assistência mútua em matéria de cobrança de créditos (Diretiva 76/308/CEE, do Conselho, de 15 de março de 1976) não se aplicava aos impostos sobre o rendimento e só em junho de 2001 foi alterada nesse sentido<sup>682</sup>. Além disso, até 2003, não existia o artigo 27.º na CMOCDE, relativo à assistência na cobrança de impostos, pelo que, no que dizia respeito aos Estados terceiros, aos quais a Diretiva não se aplica, os impostos retidos na fonte eram ainda necessários para uma cobrança efetiva dos impostos devidos. Mas, em relação aos Estados-Membros da UE é questionável se os impostos retidos na fonte ainda podem ser justificados depois da Diretiva de assistência mútua ter sido estendida para abranger também a cobrança de impostos sobre o rendimento.

De qualquer das formas, o TJUE, no caso “X NV”, também conhecido por caso “Football Club Feyenoord”<sup>683</sup>, mesmo depois da extensão da Diretiva, aceitou que os impostos retidos na

---

“Denkavit” (Acórdão do TJUE, de 14 de dezembro de 2006, no Processo C-170/05, disponível em <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=64720&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=114908>) e “Centro Equestre” (Acórdão do TJUE, de 15 de fevereiro de 2007, no Processo C-345/04, disponível em <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=63637&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=115132>). Mas, não se pode deixar de destacar que no caso “Truck Center” (Acórdão do TJUE, de 22 de dezembro de 2008, no Processo C-282/07, disponível em <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=73212&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=115388>), o TJUE considerou que os não residentes sujeitos a um imposto de retenção na fonte sobre os juros e os residentes sujeitos a um imposto sobre as sociedades cobrado por avaliação não estão numa situação comparável, uma vez que ambos os grupos de contribuintes estão sujeitos a diferentes regras legais. Este argumento não parece muito convincente, pois isso significaria que duas situações não seriam mais comparáveis simplesmente porque os Estados-Membros tributam essas situações de forma diferente.

<sup>681</sup> E, de facto, o TJUE, ao longo dos anos, confirmou que a necessidade de se assegurar uma cobrança efetiva do imposto sobre o rendimento pode constituir uma razão imperiosa de interesse geral suscetível de justificar uma restrição das liberdades económicas fundamentais. Neste sentido, os casos “Scorpio Konzertproduktionen” (Acórdão do TJUE, de 3 de outubro de 2006, no Processo C-290/04, disponível em <http://curia.europa.eu/juris/showPdf.jsf?text=&docid=65389&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=115661>), “X NV” (Acórdão do TJUE, de 18 de outubro de 2012, no Processo C-498/10, disponível em <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=128644&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=114244>) e os casos “Strojirny Prostejov” e “ACO Industries Tábor” (Acórdão do TJUE, de 19 de junho de 2014, nos Processos apensos C-53/13 e C-80/13, disponível em <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=153810&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=115945>).

<sup>682</sup> Hoje em dia, está em vigor a Diretiva **2010/24/UE do Conselho, de 16 de março de 2010, relativa à assistência mútua em matéria de cobrança de créditos respeitantes a impostos, direitos e outras medidas**. Sobre esta Diretiva, ver JOÃO SÉRGIO RIBEIRO, *Direito Fiscal da União...*, op. cit., p. 213 a 229.

<sup>683</sup> A respeito deste caso, deve dizer-se, em termos gerais, que as regras em vigor, nessa altura, na Holanda, exigiam a cobrança de um imposto na fonte a uma taxa de 20% sobre a comissão bruta das performances dos desportistas não residentes, mas com a possibilidade das despesas poderem ser deduzidas na fonte, depois de aprovação por parte das autoridades fiscais holandesas, sendo que cabia à parte que contratava estes sujeitos a obrigação de reter este imposto de 20%. No final do ano, os desportistas não residentes tinham, ainda, a opção de preencher uma declaração de imposto se eles tivessem a expectativa de obter um reembolso de imposto. Dito isto, relativamente ao caso que envolve o clube de futebol “Feyenoord”, devemos dizer que este clube efetuou, no seu estádio (“De Kuip”), em agosto de 2002 e no mesmo mês de 2004, no período de pré-época, respetivamente, um jogo com o clube “Tottenham Hotspur” e um jogo com o “Fulham”, ambos do Reino Unido. Este último recebeu 50 mil euros pela sua performance na Holanda e o primeiro 133 mil euros. Aplicada a taxa de 20% e deduzidas as despesas, o montante de imposto era de 9 450 euros para o “Fulham” e de 26 050 euros para o “Tottenham Hotspur”, os quais, no entanto, não obstante as regras fiscais existentes na Holanda, em 2002 e 2004, não foram retidos pelo “Feyenoord” dos pagamentos feitos aos clubes do Reino Unido pelas suas performances. Além disso, os futebolistas, igualmente, não preencheram quaisquer declarações de imposto na Holanda, no final do ano fiscal

fonte ainda estão em conformidade com as liberdades económicas fundamentais, como uma forma adequada e necessária de cobrança de receitas fiscais, no caso de o desportista exercer a sua atividade no Estado da fonte apenas por um curto período de tempo<sup>684</sup>. O TJUE avançou com dois argumentos: em primeiro lugar, afirmou que a extensão do âmbito de aplicação da Diretiva relativa à assistência mútua não visava substituir a tributação na fonte como método de cobrança de impostos; em segundo lugar, o TJUE declarou que uma retenção na fonte final é, em muitas situações, menos onerosa para o prestador de serviços não residente do que a apresentação de uma declaração de imposto. Se o desportista não residente permanecer apenas por um curto período de tempo no Estado da fonte e não estiver familiarizado com o idioma e o sistema fiscal deste Estado, pode preferir ser assim tributado, a fim de evitar as dificuldades do preenchimento de uma declaração de imposto complicada. Sem um imposto retido na fonte, também seria necessário obrigar o destinatário dos serviços a reportar o montante do rendimento auferido pelo desportista não residente à Administração Tributária para que esta fosse informada sobre o pagamento. No entanto, no caso “Strojirny Prostejov” (Processos C-53/13 e C-80/13), o TJUE decidiu que os impostos retidos na fonte não são mais admissíveis se o prestador de serviços prestar serviços ocasionais no Estado da fonte, mas tenha uma sucursal lá. Nesta situação, o imposto pode ser cobrado da sucursal. Daí termos dito que RUST refere que os impostos retidos na fonte ainda estão em acordo com as liberdades económicas fundamentais se o desportista realizar a sua performance desportiva no Estado da fonte apenas por um curto período de tempo<sup>685</sup>.

Para MOLENAAR, portanto, o TJUE não quis remover a obrigação de reter o imposto por parte do organizador de uma performance desportiva no Estado da fonte, que era aquilo que tinha

---

relevante. Ou seja, as regras fiscais foram totalmente ignoradas pelo “Feyenoord”. De qualquer das formas, o Supremo Tribunal Holandês (“Hoge Raad”), a propósito deste caso, decidiu recorrer ao mecanismo do reenvio prejudicial e fazer algumas questões ao TJUE, sobretudo, sobre o facto de este imposto poder estar a violar a liberdade económica de prestar serviços, do então artigo 56.º do TFUE. Isto porque este tribunal entendia que o TJUE tinha duas decisões, em relação a esta matéria, que pareciam estar em conflito, que eram as decisões nos casos “Scorpio” e “Truck Center”. Ver DICK MOLENAAR e HARALD GRAMS, “The ECJ X Case (Football Club Feyenoord)”, in *European Taxation*, n.º 8, 2011, p. 358, 360 e 361. Sobre o mecanismo do reenvio prejudicial e até sobre as liberdades económicas fundamentais, ver JOÃO SÉRGIO RIBEIRO, *Direito Fiscal da União...*, op. cit., p. 30 a 72.

<sup>684</sup> O TJUE também já tinha decidido neste sentido, muito antes, na decisão do caso “Scorpio”. Neste caso, o TJUE decidiu que os impostos cobrados na fonte constituíam um obstáculo à liberdade de prestar serviços, mas que, no entanto, estavam justificados pela necessidade de se assegurar uma efetiva cobrança de imposto. Afirmou, explicitamente, que o procedimento de cobrança na fonte constituía um meio legítimo e apropriado de assegurar o tratamento fiscal do rendimento de uma pessoa estabelecida fora do Estado da fonte e, portanto, de assegurar que o rendimento em causa não escapava da tributação no Estado da residência e no Estado onde os serviços são prestados. O tribunal acrescentava que, em 1993, que é o período a que diz respeito este caso, não existia nenhuma Diretiva Comunitária ou qualquer outro instrumento que regulasse, neste caso, a assistência mútua na cobrança de créditos fiscais entre a Alemanha e a Holanda. Assim, em conclusão, podia argumentar-se que, na ausência de assistência mútua na cobrança de créditos fiscais, os impostos na fonte discriminatórios estavam justificados, à luz das liberdades económicas europeias. Contudo, não era totalmente claro a que situações o TJUE se referia: se apenas às situações em que não estava em vigor a Diretiva **76/308/CEE do Conselho, de 15 de Março de 1976**, na sua versão resultante de 2001/44 (Diretiva **2001/44/CE do Conselho, de 15 de Junho de 2001**), relativa à assistência mútua na cobrança de créditos fiscais, ou se, igualmente, às situações depois da entrada em vigor desta Diretiva. Ver DICK MOLENAAR e HARALD GRAMS, “*Scorpio and the Netherlands...*”, op. cit., p. 66; JURAJ VALIS, “Withholding Taxes for Non-resident Artistes and Sportsmen...”, op. cit., p. 432 a 437, e MARTINA AIGNER, “Administrative Burdens for Non-resident Artistes and Sportsmen in the light of Non-discrimination Clauses”, in *Taxation of Artistes and Sportsmen in International Tax Law* (Coordenação: Walter Loukota e Markus Stefaner), Viena, Linde, 2007, p. 416 e 417.

<sup>685</sup> Cfr. ALEXANDER RUST, “The Influence of EU Law on the Design...”, op. cit., p. 65 a 68, e JURAJ VALIS, “Withholding Taxes for Non-resident Artistes and Sportsmen...”, op. cit., p. 429 a 432.

sido perguntado neste caso. Por isso, em sua opinião, este caso não decidiu se o Estado da fonte (o Estado onde a performance ocorre) tem o direito a tributar os rendimentos da performance dos desportistas com base no artigo 17.º da CMOCDE, mas, apenas, se o organizador da performance desportiva ou o desportista devem reter e pagar o imposto na fonte. Para o autor, o TJUE decidiu que a obrigação, por parte do organizador, de reter o imposto estava justificada pela necessidade de garantir uma cobrança efetiva de imposto e pelo facto de que daria, ainda, mais trabalho administrativo se o desportista não residente tivesse de preencher uma declaração de imposto sobre o rendimento no Estado da fonte<sup>686</sup>.

## **15. Especial referência aos problemas decorrentes das situações mistas e triangulares**

### **15.1. Situações mistas e o elemento de lucro das terceiras entidades**

Entre as situações abrangidas pelo artigo 17.º da CMOCDE e aquelas não abrangidas há, ainda, toda uma área cinzenta em que é preciso ter em conta o equilíbrio global das atividades realizadas por cada sujeito<sup>687</sup>. Em muitas situações vagas não é fácil qualificar claramente as atividades levadas a cabo por uma pessoa e determinar se ela deverá ter ou não o *status* de desportista<sup>688</sup>. Isto acontece, particularmente, em relação aos chamados casos “mistos”, que são aqueles que encerram maiores dificuldades, em que o mesmo individuo realiza ações específicas quer como “desportista”, quer como “não desportista” (por exemplo, quando um contribuinte atua como desportista e como treinador)<sup>689</sup>, pois, no último caso (nas atividades adicionais em que um sujeito atua como “não desportista”), o artigo 17.º não se aplica<sup>690</sup>. Ora, não se aplicando o artigo 17.º da CMOCDE às atividades como “não desportista” (àquelas que o contribuinte realize em qualquer outra capacidade), só a parte do rendimento relacionada com as performances

---

<sup>686</sup> Cfr. DICK MOLENAAR, “Entertainers and Sportspersons...”, *op. cit.*, p. 39. GRAMS e MOLENAAR tinham, igualmente, há alguns anos atrás, em 2003, já questionado se o artigo 17.º da CMOCDE era permitido pelo Direito da UE, defendendo que não. E particularmente MOLENAAR viria a questionar de novo, em 2006, se os desportistas não residentes não estão numa situação comparável com outros sujeitos não residentes que trabalham por conta própria, empresas ou trabalhadores por conta de outrem (o que é o caso quando os desportistas são comparados com modelos, realizadores, *cameramen*, arquitetos, advogados, compositores, autores e muitos outros que também vivem do aproveitamento dos seus *skills* pessoais e que, muitas vezes, são ainda mais móveis do que os desportistas), afirmando que não parece consistente apenas selecionar os desportistas e os artistas como um grupo de pessoas sujeito a um tratamento especial com o artigo 17.º da CMOCDE (que leva a desvantagens para os desportistas que competem internacionalmente, como risco de tributação excessiva, risco de problemas com os créditos fiscais (e de dupla tributação) e custos administrativos elevados, quando comparados com os ganhos) e tratar todos os outros através das regras gerais dos artigos 7.º e 15.º da CMOCDE. Neste sentido, para uma análise da sua perspetiva e dos seus argumentos, DICK MOLENAAR, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 309 e 310, e DICK MOLENAAR e HARALD GRAMS, “The Taxation of Artists and Sportsmen after...”, *op. cit.*, p. 383.

<sup>687</sup> Parte final do Comentário 3 ao artigo 17.º da CMOCDE: “In between there is a grey area where it is necessary to review the overall balance of the activities of the person concerned”.

<sup>688</sup> E isto é importante porque, como já frisámos inúmeras vezes, o artigo 17.º da CMOCDE só se aplica às performances exercidas pessoalmente como um “desportista” no Estado da fonte.

<sup>689</sup> Temos o exemplo de uma pessoa a participar num torneio de ténis, atuando quer como tenista, quer como treinador de ténis, como acontece, por exemplo, na Taça “Davis”.

<sup>690</sup> Os rendimentos resultantes destas atividades estarão sujeitos, potencialmente, a tributação, de acordo com as outras regras de distribuição da CMOCDE.

desportivas (realizadas no âmbito do estatuto de “desportista”) será tributada com base neste preceito. Portanto, em casos “mistos”, se necessário, as atividades devem ser divididas entre estas duas capacidades e todas as circunstâncias devem ser consideradas individualmente<sup>691</sup>.

A este respeito, a solução que a OCDE disponibiliza, no Comentário 4 ao artigo 17.º da sua CM, é a de que se deve olhar para o que o indivíduo concretamente faz no Estado onde a performance tem lugar e, se as atividades que este sujeito realiza no Estado da fonte têm, predominantemente, um caráter de performance, então, o artigo 17.º da CMOCDE aplica-se a todos os rendimentos que este indivíduo aufera nesse Estado. No entanto, se o elemento de performance (neste caso, a atividade desportiva realizada em pessoa) é uma parte negligenciável das atividades que uma pessoa realiza no Estado da fonte, então, todo o rendimento é excluído do âmbito de aplicação do artigo 17.º da CMOCDE<sup>692</sup>. Assim, se existe predominância de uma das atividades, pode ser ignorada a porção menor das outras atividades<sup>693</sup>. Em todos os casos “mistos”, em que não haja uma atividade predominante<sup>694</sup>, a OCDE sugere que haja uma divisão entre as atividades com um caráter de performance desportiva e as atividades com uma natureza de não performance desportiva, fazendo-se um rateio dos ganhos entre o artigo 17.º da CMOCDE e outro artigo do tratado<sup>695/696</sup>.

A lógica desta regra de desconsiderar partes insignificantes da atividade, que é um tipo de regra de atribuição, é consequência da necessidade de se ter de fazer uma avaliação racional da atividade do contribuinte e dos rendimentos que dela resultam, já que, nas situações em que, para a atividade económica do contribuinte, a atividade não desportiva é meramente acessória, cálculos da proporção do rendimento seriam demorados e ineficientes<sup>697</sup>. A *ratio* por detrás desta solução é a simplificação administrativa, já que, da perspetiva das autoridades fiscais dos Estados Contratantes, isto pode ser uma importante consideração, particularmente, atendendo a que estas situações “mistas” ou contratos “mistos”, podem ser de uma natureza muito complexa, como no caso dos pagamentos que abrangem, ao mesmo tempo, quer as atividades de performance, quer

---

<sup>691</sup> Cfr. JIŘÍ ZOUBEK, “Notion of Sportsmen in Art. 17...”, *op. cit.*, p. 45, e KAROLINA TETĀK, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 71 e 72.

<sup>692</sup> Comentário 4 ao artigo 17.º da CMOCDE: “An individual may both direct a show and act in it, or may direct and produce a television programme or film and take a role in it. In such cases it is necessary to look at what the individual actually does in the State where the performance takes place. **If his activities in that State are predominantly of a performing nature, the Article will apply to all the resulting income he derives in that State. If, however, the performing element is a negligible part of what he does in that State, the whole of the income will fall outside the Article**” (negritos nossos). Foi com base no Parágrafo 69 do Relatório da OCDE de 1987 que foi introduzido este Comentário mais tarde na CMOCDE de 1992.

<sup>693</sup> E isto em função também de que, normalmente, os itens de rendimento são abrangidos por um artigo e não mais do que um na CMOCDE.

<sup>694</sup> Como veremos mais à frente, geralmente, em todos os casos em que a atividade de performance se situa entre 20% e 80% da atividade total.

<sup>695</sup> Parte final do Comentário 4 ao artigo 17.º da CMOCDE: “In other cases an apportionment should be necessary”.

<sup>696</sup> Cfr. DICK MOLENAAR, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 75, e KAROLINA TETĀK, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 73.

<sup>697</sup> Assim, nos casos em que apenas uma fração insignificante da atividade é de caráter desportivo, esta fração não é tida em conta e nas situações em que se ganha uma ínfima parte dos rendimentos de atividades não desportivas, esta é abrangida pelo âmbito de aplicação do artigo 17.º da CMOCDE.

as atividades de produção. É, no fundo, uma solução pragmática, atendendo aos problemas de classificação altamente complexos que ocorrem. Em muitos casos, seria muito complicado e demoraria muito tempo dividir o rendimento das atividades entre aquelas de não performance e de performance e, ainda, colocar-se-ia a questão de tal divisão ser ou não aceite pelas autoridades fiscais de ambos os Estados e até mesmo pelo contribuinte. No entanto, esta simplificação pragmática é, muitas vezes, interpretada de uma forma muito ampla pelas autoridades fiscais de vários Estados que procuram e tendem a tributar todo o rendimento dos desportistas, mesmo quando uma parte deste é, por larga margem, atribuível às atividades de não performance<sup>698/699</sup>.

No entanto, a questão que é deixada em aberto é que percentagem de atividade pode ser considerada predominante ou negligenciável, já que o Comentário 4 ao artigo 17.º da CMOCDE, como tivemos oportunidade de ver, não indica, precisamente, esta percentagem. A questão, por isso, é: o que é predominante? 51%, 70% ou 90% das atividades? Alguns autores sugerem que é suficiente que a atividade predominante seja uma simples percentagem maioritária do total da atividade, salientando, no entanto, que também há quem defenda que a atividade é insignificante e, portanto, negligenciável, quando é menos de 20% da atividade total (nesta situação, se a atividade de performance do desportista for inferior a 20% não se aplica o artigo 17.º da CMOCDE). Ora, pelo mesmo raciocínio, se a atividade de performance do desportista for superior a 80% da sua atividade total deve ser considerada como dominante e, neste caso, aplicar-se-á o artigo 17.º da CMOCDE<sup>700</sup>. Contudo, esta posição da OCDE tem sido severamente criticada, na medida em que o artigo 17.º da CMOCDE não contém qualquer mecanismo para "atrair" rendimentos de atividades não desportivas, quando estes constituem uma fração supostamente negligenciável, e de os submeter a tributação com base, exatamente, neste artigo<sup>701</sup>. A regra está, portanto, um pouco em desacordo com a própria redação do artigo 17.º da CMOCDE<sup>702</sup>. Atendendo

---

<sup>698</sup> "The principle of the prevailing activity as introduced by Art. 17 MN 4 of the commentary has been extended more and more by fiscal administrations of performing states to the point that the entire remuneration for huge shows where the artiste-remuneration is only a very small portion of total proceeds will be taxed in the state of performance on a lump-sum basis. [...] Yet the small portion of the artiste's proceeds may infect all other proceeds, which would normally not be taxable in the state of performance so that the entire package of different services would be considered to be taxable in the state of source (**infection theory**)", como destaca FELDERER.

<sup>699</sup> Cfr. AXEL CORDEWENER, "Tax Treaty Issues Related to Qualification...", *op. cit.*, p. 133; DANIEL FELDERER, "Taxation of Artistic and Athletic Performance...", *op. cit.*, p. 275 (negritos no original, interpolação nossa), e KAROLINA TETŁAK, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 72.

<sup>700</sup> MOLENAAR defende, por sua vez, que o Relatório de 1987 da OCDE dá a entender que tem de ser maior que uma simples maioria, se não a última frase do parágrafo 69 não faria sentido. Mas, diz, igualmente, que a posição de uma simples maioria também pode ser apoiada, atendendo aos dicionários, nomeadamente, o "Oxford Dictionary of English".

<sup>701</sup> Na base destas controvérsias está, portanto, o princípio da força de atração. De acordo com este princípio, que aparece no contexto da tributação dos lucros das empresas nos termos do artigo 7.º da CMOCDE, qualquer rendimento (por exemplo, juros, *royalties* e outros lucros de uma empresa) com origem no território do Estado em que a empresa tem um EE é tributado nesse Estado, mesmo se tais rendimentos não poderem ser atribuídos ao EE. Mas, a verdade é que, para fins das CDT's, este princípio foi rejeitado e a sua aplicação é proibida à luz do artigo 7.º da CMOCDE. No entanto, como vimos, os Comentários ao artigo 17.º da CMOCDE sugerem que o imposto na fonte abranja os rendimentos relacionados com a performance de um desportista no território do Estado da fonte, incluindo rendimentos potencialmente sujeitos a imposto de acordo com outras regras distributivas da CMOCDE, pelo que este efeito e esta inconsistência, nos termos do artigo 17.º da CMOCDE, são difíceis de justificar.

<sup>702</sup> Por isso, a questão é se é aceitável desconsiderar-se a parte de não performance e submetê-la ao artigo 17.º da CMOCDE ou se, no caso de contratos "mistos", o rendimento deve ser sempre repartido entre as diferentes regras de distribuição.

ao que se disse, em todos os casos mistos, seria recomendável haver uma divisão entre as atividades com um caráter de performance desportiva e as atividades com uma natureza de não performance desportiva, fazendo-se um rateio dos ganhos entre o artigo 17.º da CMOCDE e outro artigo do tratado<sup>703</sup>. No entanto, na prática, em vez de executarem cálculos precisos, as autoridades fiscais, muitas vezes, utilizam simplificações e estimativas, apesar de parecer recomendável que só mesmo nas situações em que um rateio ou uma divisão seja impossível é que tal simplificação deva ser permitida<sup>704/705</sup>.

Do que analisámos, quer parecer que o artigo 17.º da CMOCDE foi feito para regular as situações mais lineares e normais e que, na sua forma atual, é, muitas vezes, incapaz de responder ao número, cada vez maior, de casos e circunstâncias que se podem dizer “mistos” ou “híbridos”, os quais são complicados de resolver para efeitos tributários, não obstante o esforço da OCDE, nos últimos anos, precisamente, no sentido de, tanto quanto possível, circunscrever estas situações<sup>706</sup>.

No caso das entidades sujeitas a imposto, nos termos do n.º 2 do artigo 17.º da CMOCDE, a maior parte da doutrina também defende que o artigo 17.º da CMOCDE não deve abranger rendimentos de não performance, ou seja, não se podem tributar atividades não desportivas. Será, por isso, necessário ter em conta as atividades de performance e de não performance, já que, para o elemento de lucro destas entidades, podem contribuir outros sujeitos trabalhadores dependentes que não os desportistas<sup>707</sup>. Com efeito, o elemento de lucro da equipa consiste na parte relativa à performance dos desportistas e na parte atribuível às atividades de não performance de outros membros da equipa<sup>708</sup>.

Quanto ao elemento de lucro da equipa, o n.º 2 do artigo 17.º da CMOCDE tem precedência sobre o artigo 7.º da CMOCDE apenas em relação à parte deste que corresponda às

---

<sup>703</sup> No exemplo que demos de um indivíduo agir na condição de desportista e na de treinador, então, aplicar-se-á o artigo 17.º da CMOCDE à parte da remuneração ligada às atividades de performance e aplicar-se-ão os artigos 7.º ou 15.º da CMOCDE ao resto, conforme o sujeito realize a atividade de treinador numa base independente ou dependente.

<sup>704</sup> Por exemplo, as autoridades fiscais alemãs especificaram proporções no caso de uma gravação de uma performance, onde se presume que 1/3 do rendimento é derivado da performance e 2/3 dizem respeito à sua exploração posterior.

<sup>705</sup> Cfr. AXEL CORDEWENER, “Tax Treaty Issues Related to Qualification...”, *op. cit.*, p. 133; DICK MOLENAAR, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 75; JAROMÍR BLÁHA, “Treatment of «Training Activities» for Artistes and Sportsmen...”, *op. cit.*, p. 133 e 134; JIŘÍ ZOUBEK, “Notion of Sportsmen in Art. 17...”, *op. cit.*, p. 46 e 47; KAROLINA TETĽAK, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 72, 73 e 77, e RENE KREISL, “Treatment of Artistic Income where there is no Public Performance...”, *op. cit.*, p. 157.

<sup>706</sup> Cfr. AUGUSTO FANTOZZI, “Conclusions”, *op. cit.*, p. 672.

<sup>707</sup> “Consider a professional sports team (say a soccer team) resident in Country R that is paid a lump sum by a resident of Country S to play in an exhibition game in Country S. The lump sum covers not only the services of the team players (i.e., the sportsmen), but also the coach, manager, trainers, and team doctor, all of whom accompany the team for the exhibition game. Is the entire lump sum paid to the team (or the profit of the team from the game, if Country S taxes on a net basis) subject to tax in Country S even though some of the lump sum (or profit) relates to services performed by non-sportsmen? [...] The Commentary on the OECD Model does not consider what part of the payment to such entities would be covered by Article 17(2), but it is certainly arguable that some of the payment would be excluded because it relates to services provided by individuals who are not artistes or sportsmen”, exemplifica SANDLER.

<sup>708</sup> Cfr. DANIEL SANDLER, “Artistes and Sportsmen...”, *op. cit.*, p. 232 e 233 (interpolação nossa), e KAROLINA TETĽAK, “Tax Treatment of Team Performances...”, *op. cit.*, p. 273 e 274.

atividades de performance dos desportistas no Estado da fonte e não sobre o restante. Assim, esta disposição permite a tributação do elemento de lucro da terceira entidade, mas, portanto, só na parte de performance. Só se pode aplicar a todo o elemento de lucro da equipa ou clube desportivo, se, por exemplo, o jogo apenas gerou rendimento devido exclusivamente à performance dos desportistas<sup>709</sup>. Isto parte da suposição de que o n.º 2 do artigo 17.º da CMOCDE não tem como propósito tributar atividades que não sejam de performance desportiva (ou de entretenimento). O seu objetivo não é tributar adicionalmente qualquer rendimento relacionado com performances não desportivas, mas sim assegurar a tributação do rendimento de performance dos desportistas que resulte de acordos indiretos. Desta forma, se uma equipa receber um pagamento de montante fixo, a parte deste montante relacionada com atividades de não performance prestada por outros membros da equipa, que não os desportistas, deve estar excluída do âmbito de aplicação do n.º 2 do artigo 17.º da CMOCDE. No caso de ser paga uma só taxa, é necessária uma divisão<sup>710</sup>. Contudo, muitas vezes, as legislações nacionais referem-se ao tipo de entidade (equipa desportiva) em vez de às atividades geradoras do rendimento e submetem, portanto, todo o rendimento a tributação no Estado da fonte. Quer parecer, aliás, não obstante o que se disse, que os Comentários à CMOCDE (desde 1992) convidam as autoridades fiscais dos Estados da fonte a tributar todo o rendimento atribuído às terceiras partes (mesmo até praticamente os rendimentos de não performance), o que leva a que esta interpretação seja excessiva e não apropriada, levando a resultados absurdos quando aplicada a situações não abusivas<sup>711</sup>.

Com base em JUAREZ, podemos dizer que o n.º 2 do artigo 17.º da CMOCDE serve para tentar que o n.º 1 deste artigo não seja derrotado (condição normalmente satisfeita). Esta disposição e a abordagem “look through” não são mais do que o reforço da aplicação do n.º 1

---

<sup>709</sup> O mesmo acontecerá no caso das estruturas abusivas, controladas pelos desportistas, sem qualquer função económica, a não ser evitar os impostos. Nestas situações, é claro que todo o rendimento dirá respeito a atividades desportivas.

<sup>710</sup> Exemplifica MALIN: “[A] motor sports company also carries out separate economic activities towards the organizer that presumably are remunerated by the organizer. The part of the motors sports company’s income resulting from its own economic activity does not result from the personal sportive activity of the race driver, although it is connected with it. Therefore, for this part of the income Art. 17 para. 2 does not apply, but Art. 7”.

<sup>711</sup> Cfr. ALEXANDER MALIN, “Employed Artistes and Sportsmen...”, *op. cit.*, p. 236 a 239 (interpolação nossa), e KAROLINA TETŁAK, “Tax Treatment of Team Performances...”, *op. cit.*, p. 276, 277 e 278. Por esta razão, MOLENAAR, como vimos, utiliza a expressão “abordagem ilimitada”. FELDERER concorda que o objetivo do n.º 2 do artigo 17.º da CMOCDE não é expandir os direitos de tributação do Estado da fonte de forma a abranger os rendimentos das atividades de não performance. Este autor defende que o princípio da performance pessoal (que significa que o artigo 17.º da CMOCDE apenas se aplica aos rendimentos que são gerados por atividades pessoais como um desportista (ou *entertainer*) que sejam fisicamente exercidas no Estado onde ocorre a performance) é igualmente aplicável ao n.º 2 do artigo 17.º da CMOCDE, tal como é aplicável ao n.º 1 deste preceito. No entanto, tem, depois, uma abordagem alternativa, em relação à maioria da doutrina, no que se refere ao elemento de lucro da entidade interposta, defendendo que, na sua perspetiva, o n.º 2 do artigo 17.º da CMOCDE não se aplica, portanto, a este elemento de lucro. Justifica o seu ponto de vista, partindo do raciocínio que acabámos de expôr e termina, afirmando o seguinte: “Art. 17 (2) does not extend the notion of artistic/athletic income as defined in article 17 (1) – it just provides for an alternative way to realize those taxing rights: Instead of taxing those proceeds in the hands of the artiste/sportsman (i.e. artiste/sportsman as taxpayer), they may alternatively be taxed in the hands of the interposed person (i.e. intermediary as taxpayer). Neste sentido, DANIEL FELDERER, “Taxation of Artistic and Athletic Performance...”, *op. cit.*, p. 273, 276, 277, 286 e 299.

deste artigo em circunstâncias normais<sup>712</sup>. Sendo assim, o n.º 2 do artigo 17.º da CMOCDE não deve trazer para o âmbito do artigo 17.º outro rendimento que não aquele que já seria tributado pelo n.º 1 do artigo 17.º da CMOCDE. Não existem outras categorias de rendimento que sejam abrangidas pelo n.º 2 que não fossem tributadas pelo n.º 1. Portanto, atendendo a isto, idealmente, a aplicação do n.º 2 do artigo 17.º da CMOCDE não deveria resultar num maior nível de tributação do que aquele que resultaria da aplicação do n.º 1 do artigo 17.º da CMOCDE. Ou seja, a prevenção da evasão fiscal (pela abordagem “look through” e pelo n.º 2 do artigo 17.º da CMOCDE) não deveria resultar num maior nível de tributação (condição, muitas vezes, insatisfeita)<sup>713</sup>. Efetivamente, se existem ou não, numa concreta CDT ou nos seus Comentários, ferramentas, que permitam aos tribunais no Estado da fonte alocar as diferentes atividades ou serviços prestados pelas diversas pessoas envolvidas numa performance de uma equipa, de forma a que este Estado seja capaz de tributar o montante apropriado em “diferentes mãos” é uma diferente história. Ora, na maior parte das vezes, isto resultará na tributação de uma parte dos rendimentos pelo artigo 17.º da CMOCDE que não deveria por ele ser tributada.

O autor dá um exemplo pertinente a este respeito: um artista faz duas coisas, já que atua num “show” e realiza o “show”<sup>714</sup>. Pelo Comentário 4 ao artigo 17.º da CMOCDE, que tivemos oportunidade de ver, o rendimento que receba enquanto realizador não deve ser sujeito ao artigo 17.º da CMOCDE. Não existem dúvidas. Agora pensemos que o artista presta serviços de produção, mas não diretamente, sendo, por exemplo, subcontratado para isso pelo produtor, o qual pode residir no Estado da fonte, no Estado da residência ou num Estado terceiro. Percebe-se por esta demonstração que o rendimento obtido com a produção não deve ser tributado pelo artigo 17.º da CMOCDE, mas sim pelo artigo 7.º desta CM, independentemente do Estado onde resida o produtor. Mas, para o autor, infelizmente, é bastante provável que o Estado da fonte tome a posição de que o rendimento recebido pelo artista pela performance inclua o rendimento de produção, sendo este sujeito a imposto com base no artigo 17.º da CMOCDE. E, neste caso, o Comentário 4 ao artigo 17.º da CMOCDE não será de grande utilidade porque ele refere-se às situações em que a mesma pessoa age como artista e produtor, o que aqui não é o caso. Bem,

---

<sup>712</sup> Por isso, JUAREZ sugere até que as duas disposições se transformem numa só, a qual passe a dizer: “Income derived by a person resident in the other Contracting State from the personal activities as such of an entertainer or sportsman, wherever resident, exercised in the other Contracting State, may be taxed in the other State”.

<sup>713</sup> De facto, em determinadas situações, isto resulta em tributação excessiva e tal não deveria acontecer. A aplicação da abordagem “look through” e do n.º 2 do artigo 17.º da CMOCDE não deveria levar a mais tributação, em comparação com o que aconteceria numa situação normal do n.º 1 deste preceito.

<sup>714</sup> No nosso caso, podemos dizer: um desportista participa no jogo, enquanto, precisamente, desportista, e enquanto treinador.

refere o autor, poderá dizer-se que o artista está a prestar os serviços de produção nesta situação, mas, em sua opinião, há um risco de tributação a mais<sup>715/716</sup>.

Um aspeto a ter em conta, por isso, é que, desde 2014, a OCDE deixa claro o seguinte: “Paragraph 2 covers income that may be considered to be derived in respect of the personal activities of an entertainer or sports person. Whilst that covers income that is received by an enterprise that is paid for performing such activities (such as a sports team or orchestra), it clearly does not cover the income of all enterprises that are involved in the production of entertainment or sports events. For example, the income derived by the independent promoter of a concert from the sale of tickets and allocation of advertising space is not covered by paragraph 2”<sup>717</sup>.

MOLENAAR *et al* dizem que, apesar de esta constatação ser um passo em frente, é supérflua, na medida em que o Comentário 3 ao artigo 17.º da CMOCDE já excluía estas entidades do seu âmbito de aplicação. A propósito da interação entre o artigo 17.º da CMOCDE e o artigo 7.º da CMOCDE, estes autores dão conta do chamado caso “U2” (a famosa banda de música irlandesa), relacionado com o rendimento que esta banda obteve com os concertos que deu em 1997, em Madrid e Barcelona, que chegou ao Supremo Tribunal Espanhol<sup>718</sup>. Os pagamentos por estes concertos foram no total de 2 milhões e 700 mil dólares, sendo distribuídos da seguinte maneira: 624 mil dólares para a empresa irlandesa “Eventcorp Ltd.”, em relação à prestação de serviços artísticos por parte dos U2 em território espanhol; 720 mil dólares para a “Concert Productions International BV” por serviços de reserva, marcação e promoção relacionados com os concertos em Espanha; 1 milhão e 200 mil dólares para a “Remond Ltd.” por serviços de produção, incluindo som, luz, palcos e vídeo e 156 mil dólares para a “Brenwell Ltd.” por outros serviços relacionados com a organização dos concertos e consultoria. O promotor espanhol apenas

---

<sup>715</sup> O autor sugere, por isso, que o Comentário 4 ao artigo 17.º da CMOCDE fosse mais amplo, tornando claro que se aplicaria também ao n.º 2 deste artigo. JUAREZ dá, igualmente, dois exemplos de casos decididos pelo Supremo Tribunal Espanhol em que, em sua opinião, este tribunal não deveria ter tributado alguns rendimentos. Num caso (caso “Julio Iglesias”, por envolver o famoso cantor espanhol), uma empresa holandesa adquiriu os direitos de transmissão e de imagem, junto do cantor, e assinou um contrato separado com o organizador dos concertos que o Julio Iglesias daria em Espanha, numa altura em que o cantor era não residente em Espanha, para a transmissão de um deles, recebendo, por isso, uma taxa. Ora, estes rendimentos não deveriam ter sido abrangidos pelo artigo 17.º da CMOCDE, como o tribunal decidiu, mas sim pelo artigo 7.º da CMOCDE (o autor entende que a licença dos direitos de transmissão tinha algum valor). Num outro caso, envolvendo os U2, a famosa banda irlandesa, a questão prendeu-se com os rendimentos de produção. Ora, por serem, exatamente, rendimentos de produção não deveriam ter sido abrangidos pelo artigo 17.º da CMOCDE, já que não havia qualquer indicação de que os artistas beneficiaram desses rendimentos. A questão é que por os U2 terem recebido cerca de 600 mil dólares pela performance e a empresa de produção 1 milhão e 200 mil dólares levantou suspeitas. No entanto, repetimos, não havia indicações de os artistas terem beneficiado do rendimento da empresa de produção. Por isso, mais do que tudo, para este autor, o problema nestes dois casos é de quantificação e não de classificação do rendimento. Não há dúvidas de que os rendimentos de performance desportiva ou artística são abrangidos pelo artigo 17.º da CMOCDE e os outros rendimentos pelo artigo 7.º da CMOCDE, pelo que, deste modo, a questão passa, então, a prender-se mais com qual o montante correto que deve ser tributado por ambos os artigos. Não sendo assim, e, agindo-se como o tribunal nestes dois casos, para o autor, chega-se a uma solução errada, onde o rendimento de uma categoria é tributado numa diferente do que aquela que deveria ser.

<sup>716</sup> Cfr. ANGEL JUAREZ, “The Application of Article 17(2)...”, *op. cit.*, p. 168 a 173, e STÉPHANE RYCHEN, “Football Players – Employees rather than Sportspersons: An Exception to Article 17 OECD Model”, in *Taxation of Entertainers and Sportspersons Performing Abroad* (Coordenação: Guglielmo Maisto), Amsterdão, IBFD, 2016, p. 217 e 226.

<sup>717</sup> Comentário 11.4 ao artigo 17.º da CMOCDE.

<sup>718</sup> É o caso que acabámos de ver numa das notas de rodapé anteriores, em que demos conta da posição de JUAREZ a este respeito, mas, aqui, explicamos melhor os factos.

cobrou imposto na fonte à “Eventcorp Ltd.”, enquanto rendimento relacionado com a performance artística em Espanha. Numa auditoria fiscal, em 2001, ao promotor espanhol (“Stage Entertainment, S.L.”), as autoridades fiscais espanholas sustentaram, no entanto, que também devia ter sido cobrado imposto na fonte em relação aos pagamentos para as empresas “Remond Ltd.” e “Brenwell Ltd.”, entendendo que estes pagamentos deveriam ser abrangidos pelo rendimento abrangido pelas atividades artísticas.

No entanto, mais tarde, um Tribunal Nacional Espanhol, caracterizou os rendimentos como rendimentos de negócios (artigo 7.º da CMOEDE). Só que, depois, o Supremo Tribunal Espanhol, considerou as atividades dessas duas empresas como relacionadas com as atividades artísticas dos U2 em Espanha, desconsiderou a repartição dos serviços prestados pelas quatro entidades e decidiu aplicar uma abordagem global, abarcando todos os pagamentos como sendo abrangidos pelo âmbito de aplicação do artigo 17.º da CMOEDE, com base na então legislação fiscal doméstica em vigor. Ora esta decisão, na opinião de MOLENAAR *et al.*, contém um duplo erro. O n.º 2 do artigo 3.º da CMOEDE foi mal interpretado: os Comentários 3 e 4 à CDT entre a Espanha e a Irlanda declaravam expressamente que o pessoal administrativo ou técnico estavam fora do âmbito do artigo 17.º da CMOEDE e, portanto, tinha de haver uma repartição dos contratos, já que não havia atividades predominantes ou negligenciáveis. Desta forma, a legislação fiscal espanhola estava em conflito com a CDT aplicável e não podia prevalecer, afastando as obrigações que decorriam da CDT. Assim, o seu contexto, isto é, os Comentários ao artigo 17.º da CMOEDE, devem prevalecer sobre as regras domésticas. O outro erro que este autor aponta é que o n.º 2 do artigo 17.º da CMOEDE lida com cenários em que o rendimento das performances artísticas é recebido por outras pessoas, o que não quer dizer que permita, por qualquer razão, mesmo razões de abuso, que lhe seja atribuído rendimentos que não resultem da performance de atividades artísticas, quebrando o princípio da performance pessoal dessas atividades<sup>719</sup>.

## **15.2. Situações triangulares**

Uma situação que gerava (e, ainda, gera) muitas dúvidas prende-se com a questão de saber que tratado fiscal é que deve ser aplicado nos casos em que o desportista exerce a sua atividade desportiva no Estado da fonte, mas é, por exemplo, o seu clube desportivo (o clube que o desportista representa) ou a sua “star-company”, com sede noutra Estado que não o Estado da

---

<sup>719</sup> Cfr. DICK MOLENAAR *et al.*, “Comments on selected 2014 updates to the commentary...”, *op. cit.*, p. 18, 19 e 20. Para um plano geral das várias relações contratuais celebradas pelos artistas com as suas partes contratuais e a forma como devem ser tributadas, ainda que com uma opinião ligeiramente diferente, ver TOBIAS WEHRLI, “Taxation of Contract Splitting...”, *op. cit.*, p. 224 e 225 (aspas no original, interpolações nossas).

residência do desportista, a receber os rendimentos relacionados com a performance desportiva do desportista. Estes casos são conhecidos como “situações triangulares”, na medida em que está em causa o envolvimento de três Estados: o Estado da fonte (em que a atividade é exercida), o Estado da residência do desportista e o Estado onde o clube se encontra sedado<sup>720</sup>. Ora, nestes casos, entram em ação dois tratados de dupla tributação: o tratado entre o Estado da fonte e o Estado da residência do desportista e o tratado entre o Estado da fonte e o Estado onde o clube se encontra sedado<sup>721</sup>.

Atualmente, a OCDE tenta cobrir estas “situações triangulares” no Comentário 11.1 ao artigo 17.º da CMOCDE<sup>722</sup>. Neste, é possível ler: “The application of paragraph 2 is not restricted to situations where both the entertainer or sportsman and the other person to whom the income accrues, *e.g.* a star-company, are residents of the same Contracting State. The paragraph allows the State in which the activities of an entertainer or sportsman are exercised to tax the income derived from these activities and accruing to another person regardless of other provisions of the Convention that may otherwise be applicable. Thus, notwithstanding the provisions of Article 7, the paragraph allows that State to tax the income derived by a star-company resident of the other Contracting State even where the entertainer or sportsman is not a resident of that other State. Conversely, where the income of an entertainer resident in one of the Contracting States accrues to a person, *e.g.* a star-company, who is a resident of a third State with which the State of source does not have a tax convention, nothing will prevent the Contracting State from taxing that person in accordance with its domestic laws”<sup>723</sup>. Para todos os efeitos, o desportista e a outra pessoa interposta não precisam de ser residentes do mesmo Estado, sendo de destacar, no entanto, que a CDT aplicável nas situações triangulares será, normalmente, a CDT entre o Estado da fonte e o

---

<sup>720</sup> Portanto, podemos dizer que estamos perante “situações triangulares”, quando o desportista e a terceira parte (a entidade que o representa ou suporta, como o seu clube desportivo ou equipa ou a sua “star-company”) residem em Estados diferentes ou, por exemplo, ainda, numa situação mais comum e mais própria dos artistas, quando o artista principal e os artistas que o acompanham residem em Estados diferentes. Um caso, referido por MOLENAAR, que pode ser visto como uma situação triangular (e, também, como uma situação típica de uma “star-company” para a qual o n.º 2 do artigo 17.º da CMOCDE foi criado, em 1977), diz respeito ao cantor Sting: “On 7 December 1999, the Tax Court of Canada decided the case *Sumner (a.k.a. Sting) v. The Queen* (the Canadian tax administration). The artiste, who was a resident of the United Kingdom, performed in the United States and Canada in 1991, and his performance fee was paid partly via a Dutch company Wyneco BV to Roxanne Inc., a Delaware [United States] company. The artiste was entitled to 95% of the profits of Roxanne Inc. In Canada, he declared only his fixed salary for the performances, and he maintained that the profits of Roxanne Inc. were not taxable in Canada because of its tax treaty with the United States. The Court referred to the 1984 Technical Explanation of Article XVI(2) of the 1980 United States-Canada treaty and to the 1992 Commentary on Article 17(2) of the OECD Model and ruled that Canada had the right to tax an appropriate part of the artiste’s salary and of the company’s profits from the tour. [...] With the artiste Gordon Sumner (a.k.a. Sting) being a resident of the United Kingdom and Roxanne Inc. being a resident of Delaware, United States, this seems to be a triangular situation for treaty interpretation”.

<sup>721</sup> Cfr. DICK MOLENAAR, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 146, e KAROLINA TETŁAK, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 65 e 66.

<sup>722</sup> Introduzido em 2000, na atualização à CMOCDE. As alterações aos Comentários ao artigo 17.º da CMOCDE, no ano 2000, clarificaram, em certa medida, as “situações triangulares”. Mas, algumas dúvidas ainda persistem. Para uma descrição e análise das alterações introduzidas em relação ao artigo 17.º desta CM com a atualização de 2000, ver ANDREA PAROLINI, “Historical Development of Article 17...”, *op. cit.*, p. 89 e 90.

<sup>723</sup> Devemos, também, fazer referência ao Comentário 11.3 ao artigo 17.º da CMOCDE: “As a general rule it should be noted, however, that, regardless of Article 7, the Convention would not prevent the application of general anti-avoidance rules of the domestic law of the State of source which would allow that State to tax either the entertainer/sportsman or the star-company in abusive cases, as is recognised in paragraphs 76 to 79 of the Commentary on Article 1. Also, paragraph 9 of Article 29 will prevent the benefits of provisions such as those of Articles 7 and 15 from being granted in these abusive cases”.

Estado da residência da entidade intermediária. O objetivo deste Comentário é o de dar aos Estados, que seguem de forma consistente a CMOCDE e os seus Comentários, ferramentas suficientes que lhes permitam combater e defenderem-se das “situações triangulares” abusivas, utilizadas com vista à evasão fiscal e à não tributação, no que à tributação do rendimento dos desportistas que competem internacionalmente concerne<sup>724/725</sup>.

Para MOLENAAR, a confusão em torno das “situações triangulares” e do uso do n.º 2 do artigo 17.º da CMOCDE é desnecessária, já que, para este autor, a situação está coberta pelo artigo 1.º da CMOCDE que nos diz que um tratado só pode ser aplicado a uma pessoa que seja considerada residente de um dos Estados Contratantes, em combinação com a utilização normal do n.º 2 do artigo 17.º da CMOCDE. Assim, ele refere: “Where a payment is made to a third party in State A [...] and assuming State S does not apply a «look-through» approach, then it *must* be the treaty between the State S and State A that applies to the third party’s income. The residence of the performer is then irrelevant as is the treaty between State S and State B (the residence country of the performer)”. O problema das “situações triangulares” é que será preciso que a CDT entre o Estado S e o Estado A tenha uma disposição igual ao n.º 2 do artigo 17.º da CMOCDE. Só no caso da CDT entre o Estado da residência do empregador e o Estado da fonte ter uma disposição igual ao n.º 2 do artigo 17.º da CMOCDE, o rendimento da performance poderá ser tributado nas mãos do empregador. Por isso, no caso da CDT entre o Estado da residência do empregador e o Estado da fonte não ter esta disposição, ela como não existe, não se aplicará, e não se poderá aplicar, como vimos, igualmente, a disposição igual ao artigo 17.º n.º 2 da CMOCDE que, porventura, possa existir na CDT entre o Estado da fonte e o Estado da residência do “performer”. Neste último caso, o “performer” só poderá ser tributado, na medida em que a CDT entre o Estado da residência deste sujeito e o Estado da fonte tenha uma disposição igual ao n.º 1 do artigo 17.º da CMOCDE. Mas, não aplicando, o Estado da fonte, uma abordagem “look through”, este Estado só poderá tributar os desportistas na parte do rendimento que estes sujeitos, eventualmente, recebam da entidade empregadora. Por isso, estas situações criam incerteza e, em última instância, a solução proposta pode não ser muito aceitável<sup>726</sup>.

---

<sup>724</sup> No entanto, não foi dada a devida atenção ao facto de que os desportistas podem sofrer de dupla tributação nestas situações.

<sup>725</sup> Cfr. BORIS GNOTH, “Taxation of Other Income of Artists and Sportsmen...”, *op. cit.*, p. 311; DICK MOLENAAR, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 146, 151 e 191, e KAROLINA TETĀK, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 253.

<sup>726</sup> Cfr. ALEXANDER MALIN, “Employed Artists and Sportsmen...”, *op. cit.*, p. 240 e 241, AUGUSTO FANTOZZI, “Conclusions”, *op. cit.*, p. 676, e DICK MOLENAAR, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 152 (aspas e itálico no original, interpolação nossa).

## **16. Principais soluções para o tratamento fiscal do rendimento dos desportistas**

### **16.1. Artigo 17.º da CMOCDE com as opções dos seus Comentários**

MOLENAAR, baseando-se nas opções que já existem nos Comentários ao artigo 17.º da CMOCDE, de forma a restringirem o seu âmbito de aplicação, sugere a extensão deste artigo, precisamente, com essas opções, para os Estados que pretendam continuar a utilizar as diretrizes oficiais da OCDE, mesmo que considere que, à partida, o artigo 17.º da CMOCDE vá ficar mais complicado. O autor, no entanto, destaca que tem sido a simplicidade, até ao momento, deste artigo, com a existência de apenas dois números, a principal razão para a tributação excessiva e dupla tributação que muitos desportistas experienciam e que, pelo menos, mais alguns desportistas poderão, com estas medidas, evitar que estas ocorram, desde que as opções sugeridas sejam ativamente usadas nas CDT's. Mantendo a epígrafe ("Article 17 – Entertainers and Sportspersons"), é recomendado um novo texto para o artigo 17.º da CMOCDE<sup>727</sup>. O artigo seria composto por sete números:

N.º 1: "Notwithstanding the provisions of Article 7, but subject to the provisions of Article 15, income derived by a resident of a Contracting State as an entertainer, such as a theatre, motion picture, radio or television artiste, or a musician, or as a sportsperson, from his personal activities as such exercised in the other Contracting State, may be taxed in that other State". Portanto, quanto aos desportistas numa relação de emprego, a prioridade seria dada ao artigo 15.º da CMOCDE, tal como consta do Comentário 2 ao artigo 17.º da CMOCDE;

N.º 2: "Paragraph 1 does not apply when the gross amount of such income derived by that resident from these activities exercised during a taxation year of the other Contracting State does not exceed EUR 15,000 or the equivalent expressed in the currency of that other State at the beginning of that taxation year or any other amount agreed to by the competent authorities before, and with respect to, that taxation year". O n.º 2 corresponderia, assim, à introdução da regra de *minimis*, tal como consta, principalmente, do Comentário 10.1 ao artigo 17.º da CMOCDE. Esta solução ajudaria, essencialmente, os desportistas "pequenos" e "médios", sobretudo, quando o limite mínimo fosse aplicado diretamente.

---

<sup>727</sup> Damos conta da proposta para um novo texto do artigo 17.º da CMOCDE com base em DICK MOLENAAR, "Entertainers and Sportspersons...", *op. cit.*, p. 45, 46 e 47, e "International taxation of sportsmen and entertainers...", *op. cit.*, p. 19, e DICK MOLENAAR e HARALD GRAMS, "The Critical Need for Reform of Article 17...", *op. cit.*, p. 6 e 7. Por uma questão de coerência, uma vez que optámos por não fazer a tradução da língua inglesa para a portuguesa dos preceitos e Comentários da CMOCDE, pelos motivos que expusemos no início deste trabalho, decidimos, também aqui, não a fazer.

N.º 3: “Where income in respect of personal activities exercised by an entertainer or sportsperson in his capacity as such accrues not to the entertainer or sportsperson himself but to another person, that income may, notwithstanding the provisions of Article 7, be taxed in the Contracting State in which the activities of the entertainer or sportsperson are exercised”. Este n.º 3 seria a disposição que corresponde, atualmente, ao n.º 2 do artigo 17.º da CMOCDE, com a devida ressalva de que este n.º 3 seria apenas uma exceção ao artigo 7.º da CMOCDE;

N.º 4: “Where a resident of a Contracting State derives income referred to in paragraph 1 or 2 and such income is taxable in the other Contracting State on a gross basis, that person may, before the activities take place or afterwards within three years after the taxable year in which the activities have taken place, request the other State in writing that the income be taxable on a net basis in that other State. Such request shall be allowed by that other State. In determining the taxable income of such resident in the other State, there shall be allowed as deductions those expenses deductible under the domestic laws of the other State which are incurred for the purposes of the activities exercised in the other State and which are available to a resident of the other State exercising the same or similar activities under the same or similar conditions”. Esta é a opção que consta do Comentário 10 ao artigo 17.º da CMOCDE. Deste modo, seria permitida a dedução das despesas e no final do ano o uso de taxas normais de imposto, como foi reconhecido pelo TJUE;

N.º 5: “The provisions of paragraph 1 and 2 shall not apply to income derived from activities performed in a Contracting State by entertainers or sportspersons if the visit to that State is wholly or mainly supported by public funds of one or both of the Contracting States or political subdivisions or local authorities thereof, or when the person which receives the income for the performing entertainers or sportspersons is a non-profit organizations or when the activities take place as part of a cultural or sports program, if this non-profit organization or cultural or sports program is recognized by the Contracting States in a mutual agreement procedure<sup>728</sup>. In these cases, the income is taxable only in the Contracting State in which the entertainer or the sportsperson is a resident”. No n.º 5 constaria a opção da exclusão das performances suportadas por fundos públicos, como é referido no Comentário 14 ao artigo 17.º da CMOCDE. Opção que já é amplamente usada: em 67% das CDT's existe esta possibilidade. Nesta opção sugerida haveria ainda a *chance* de se terem em conta as organizações não lucrativas e os programas culturais e desportivos;

---

<sup>728</sup> Só mesmo assim, sendo reconhecidas pelos dois Estados Contratantes, num procedimento de acordo mútuo, podem estas variações relativas às organizações não lucrativas e aos programas culturais ou desportivos ser aceites, uma vez que o Comentário 14 ao artigo 17.º da CMOCDE não as inclui nesta opção.

N.º 6: “The provisions of Article 17 shall not apply to income derived by a resident of a Contracting State in respect of personal activities of an individual exercised in the other Contracting State as a sportsman member of a team of the first-mentioned State that takes part in a match organized in the other State by a league to which that team belongs”. O n.º 6 salvaguardaria a aplicação da denominada “cláusula de liga”, tal como sugerido no Comentário 14.1 ao artigo 17.º da CMOCDE. Seriam isentos de imposto na fonte os rendimentos das competições desportivas transfronteiriças, tal como já acontece na CDT entre os EUA e o Canadá, solução que ajuda o baseball, o hóquei no gelo, o basquetebol, o futebol e outras competições organizadas nestes dois Estados;

N.º 7: “The provisions of paragraph 3 shall not apply if the entertainer or sportsman establishes that neither he, nor any person associated with him or related to him, participates directly or indirectly in the profits of the person referred to in that paragraph”<sup>729</sup>. É sugerida, desta forma, a introdução da abordagem “limitada” no atual n.º 2 do artigo 17.º da CMOCDE (que neste artigo proposto, como vimos, seria o n.º 3), pelo que esta última disposição só se aplicaria quando o desportista estivesse relacionado com a entidade que recebesse o rendimento como seu proprietário ou como estando a participar no seu lucro.

## **16.2. Limitação e redução da taxa de retenção na fonte**

O artigo 17.º da CMOCDE não inclui, como pudemos ver, uma taxa máxima de retenção na fonte, deixando para os Estados Contratantes discricionariedade quanto ao nível de tributação do rendimento dos desportistas não residentes<sup>730</sup>. Portanto, uma possível solução para se melhorar a aplicação deste artigo, é levar em conta a possibilidade de se limitar a taxa de retenção na fonte, em relação aos tipos de rendimento obtidos pelos desportistas, tal e qual como acontece com os artigos 10.º e 11.º da CMOCDE relativos à tributação dos dividendos e dos juros, respetivamente, em que o Estado que tem o direito a tributar estes itens de rendimento não pode aplicar uma taxa de imposto mais elevada do que aquela que está prevista na CDT<sup>731</sup>. Sendo que, com esta limitação da taxa de retenção na fonte, poderia ser equacionado um máximo para essa taxa relativamente baixo, que levasse à redução dessas taxas. Apesar de tudo, estas soluções não seriam uma modificação muito substancial no tratamento fiscal do rendimento dos desportistas, já que os

---

<sup>729</sup> É considerada a introdução da abordagem “limitada” no atual n.º 2 do artigo 17.º da CMOCDE como uma opção possível, tendo em conta a existência, no Comentário 16 a este artigo, da reserva feita a este respeito pelo Canadá, pelos EUA e pela Suíça, que tivemos oportunidade já de ver.

<sup>730</sup> É possível encontrar uma exceção a este respeito na CDT entre os EUA e o Canadá, de 1980, que prevê a redução da taxa de imposto no Estado da fonte para 15% do montante bruto do pagamento feito por um residente de um dos Estados Contratantes para um residente do outro Estado em relação à remuneração de incentivo pela assinatura de um contrato para a prestação de serviços desportivos (prémio de assinatura).

<sup>731</sup> Atualmente, a OCDE apenas prevê a redução da taxa de retenção na fonte para o rendimento passivo.

desportistas ainda continuariam sujeitos a uma tributação no Estado da fonte sobre o seu rendimento, com todos os problemas a ela associados<sup>732</sup>.

### **16.3. Turnaround do artigo 17.º da CMOCDE**

Uma das possíveis formas de melhorar a aplicação do artigo 17.º da CMOCDE, sugerida na doutrina, essencialmente por GRAMS e MOLENAAR, seria “virar ao contrário”<sup>733</sup> este artigo: o artigo 17.º da CMOCDE “virado ao contrário” mandaria aplicar as regras de atribuição normais aos desportistas, sendo os rendimentos destes sujeitos abrangidos pelos artigos 7.º ou 15.º da CMOCDE<sup>734</sup>, abandonando-se, assim, a ideia de atribuir o direito a tributar estes sujeitos ao Estado onde têm lugar as suas performances desportivas, mas, não deixando de se recomendar, nos Comentários ao artigo 17.º da CMOCDE, que todos os Estados devem aplicar um imposto na fonte sobre os rendimentos de performance dos desportistas não residentes, a menos que um procedimento de isenção tivesse sido concluído. Assim, no Estado onde ocorresse a performance desportiva, ficariam salvaguardadas as situações em que o desportista não residente fosse de um Estado com o qual não tivesse sido celebrada uma CDT ou, então, em que o desportista não tivesse tomado qualquer iniciativa relativamente ao procedimento de isenção, na medida em que, nestes casos, a retenção na fonte seria aplicada.

Na situação, porventura, de o desportista residir num Estado com o qual o Estado da fonte tivesse celebrado uma CDT que contivesse este artigo 17.º da CMOCDE “virado ao contrário”, o desportista teria à sua disposição um procedimento de isenção<sup>735</sup>. E, caso obtivesse uma isenção, então, por exemplo, o organizador da performance desportiva poderia dispensar a retenção na fonte, ficando o desportista apenas com a obrigação de pagar imposto sobre o rendimento obtido das suas performances desportivas no exterior, no seu Estado da residência<sup>736</sup>. As principais vantagens desta opção é que ela permitiria que o artigo 17.º da CMOCDE assegurasse uma tributação normal e continuasse a combater e a oferecer proteção suficiente contra a evasão fiscal, cujo risco seria mínimo, e mesmo contra o risco de não conformidade<sup>737</sup> e

---

<sup>732</sup> Cfr. KAROLINA TETŁAK, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 261 e 262, e RAYMOND BECH, “Organisation of Music Festivals...”, *op. cit.*, p. 263.

<sup>733</sup> “Dar uma reviravolta («turnaround»)”.

<sup>734</sup> Ou por qualquer outro artigo, se aplicável.

<sup>735</sup> Através deste procedimento, o desportista teria de obter das autoridades fiscais do seu Estado da residência um documento com a confirmação do seu lugar de residência, o qual enviaria para as autoridades fiscais do Estado da fonte, de forma a poder obter aprovação para a isenção. Sem aprovação oficial, a original tributação na fonte manter-se-ia efetiva.

<sup>736</sup> Claro que, mesmo que o desportista residisse num Estado com o qual o Estado da fonte tivesse celebrado uma CDT, não haveria isenção, se a CDT atribuísse o direito a tributar ao Estado da fonte, na medida em que, por exemplo, um desportista, trabalhador por conta própria, possuísse um EE neste Estado e os rendimentos lhe pudessem ser atribuídos.

<sup>737</sup> O direito a tributar apenas poderia ser transferido do Estado da fonte para o Estado da residência, caso existisse uma CDT e se as condições para os artigos 7.º e 15.º n.º 2 da CMOCDE estivessem preenchidas, o que significa que a tributação normal seria assegurada e a opção continuaria a combater os comportamentos de evasão fiscal, tendo em conta que os Estados, normalmente, não celebram CDT's com “paraísos fiscais” e, portanto, não renunciariam ao seu imposto na fonte em relação aos desportistas que residissem nesses territórios. O risco de não conformidade

que os desportistas estariam, possivelmente, numa situação melhor, já que eles seriam tributados sobre o seu rendimento exclusivamente no Estado da residência, tal e qual as outras pessoas que exercem a sua atividade profissional, quer de uma forma independente, quer dependente, o que eliminaria muitos dos problemas que atualmente se verificam com o artigo 17.º da CMOCDE, nomeadamente, os riscos de tributação excessiva ou dupla tributação, os quais, em princípio, desapareceriam. Além disso, adotando os Estados a mesma abordagem, não haveria uma perda de receita fiscal, já que a tributação exclusiva no Estado da residência significaria não apenas abdicar da tributação dos rendimentos dos desportistas não residentes, mas, igualmente, o fim da necessidade de os Estados terem de permitir, aos desportistas residentes, um crédito fiscal em relação aos impostos sobre o rendimento de fonte estrangeira<sup>738</sup>.

No fundo, isto compreenderia duas fases, cabendo ao Estado da residência o direito a tributar o rendimento destes sujeitos. Numa primeira fase, o Estado da fonte teria, na sua legislação doméstica, um imposto na fonte sobre o rendimento dos desportistas não residentes, mas, numa segunda fase, para os sujeitos que residissem em Estados com os quais existissem CDT's celebradas, seria possível assegurar uma tributação segura, com um bom procedimento de isenção no Estado da fonte, já que, deste modo, o Estado da residência estaria bem informado do rendimento estrangeiro e poderia perceber se este tinha sido ou não incluído nos rendimentos de base mundial<sup>739</sup>.

Solução muito semelhante à que acabámos de ver, uma vez que implica a reversão do mecanismo do artigo 17.º da CMOCDE, seria transformar, neste caso diretamente, este preceito numa regra de distribuição fechada que garantisse o direito a tributar o rendimento dos desportistas ao Estado da sua residência<sup>740</sup>. E isto aconteceria, mesmo que a legislação interna do Estado da fonte previsse a cobrança de imposto sobre o rendimento dos desportistas não residentes, seguindo, a este nível, a OCDE, o exemplo do artigo 12.º da sua CM, aplicável aos *royalties*. Combinada com esta última solução pode-se, até, também, equacionar a possibilidade, uma vez mais inspirada no caso dos *royalties*, já que é isso que acontece em algumas CDT's em relação à regra distributiva deste tipo de rendimentos, de os Estados Contratantes, neste caso de

---

também não seria muito grande, porque as autoridades fiscais do Estado da residência estariam envolvidas no procedimento de isenção do Estado da fonte e poderiam reunir informação sobre a existência do rendimento estrangeiro.

<sup>738</sup> O problema principal desta opção é que, a breve prazo, seria complicado para os Estados implementarem este artigo 17.º da CMOCDE “virado ao contrário”, pois as CDT's estão concluídas e as suas renegociações envolvem, por norma, mais aspetos do que apenas a concreta mudança de um preceito.

<sup>739</sup> Cfr. DICK MOLENAAR, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 353 a 360, e “Entertainers and Sportspersons...”, *op. cit.*, p. 42, e HARALD GRAMS, “Artist Taxation: Art. 17 of the OECD Model Treaty...”, *op. cit.*, p. 188 a 193.

<sup>740</sup> Enquanto na solução anterior o artigo 17.º mandaria aplicar os artigos 7.º e 15.º da CMOCDE, neste caso não remeteria para esses artigos e funcionaria ele próprio como uma regra de distribuição fechada, concedendo o direito a tributar o rendimento dos desportistas ao Estado da residência.

o artigo 17.º da CMOCDE ser uma regra de distribuição fechada, optarem por uma derrogação, precisamente, a esta regra distributiva fechada e, desta forma, determinarem a taxa máxima de retenção na fonte que seria permitida e dividirem, assim, as receitas fiscais que resultariam desta cobrança de imposto<sup>741</sup>. Esta é uma boa possibilidade para aqueles Estados que, sobretudo, importam serviços desportivos e que querem uma “parte do dinheiro” que os desportistas e os *entertainers* de topo ganham no seu Estado. Podiam, portanto, cobrar imposto sobre o rendimento destes sujeitos a uma taxa de imposto de até 5% (no máximo 10%) do rendimento bruto da performance como acontece em algumas CDT's, relativamente aos *royalties*<sup>742</sup>.

#### **16.4. Modificação das disposições do Direito interno**

Outra possível solução relativa ao tratamento fiscal do rendimento dos desportistas, já em vigor na Holanda, desde 1 de janeiro de 2007, é o legislador nacional desistir do direito a tributar os rendimentos auferidos por desportistas não residentes<sup>743</sup>. A Holanda decidiu, assim, fazer uso da expressão do artigo 17.º da CMOCDE, “pode tributar” (“may tax”), que torna a tributação na fonte opcional e não obrigatória<sup>744</sup>. Uma das vantagens desta solução simples, desde logo, é que parece ser mais eficaz e muito mais fácil de implementar do que qualquer outra solução que implique a modificação do artigo 17.º da CMOCDE<sup>745</sup>. Ora, com esta solução, desistindo o Estado da fonte do direito a tributar o rendimento dos desportistas não residentes, este fica sujeito apenas a tributação nos Estados da residência destes contribuintes. Para evitar que estes desportistas não residentes pudessem beneficiar do fenómeno de dupla não tributação (por exemplo, no caso dos desportistas que residissem em “paraísos fiscais”), seria razoável e ponderado limitar a sua utilização aos desportistas residentes em Estados com os quais tivessem sido celebradas CDT's<sup>746</sup>, requisito que a Holanda adotou (juntamente com a condição de os

---

<sup>741</sup> Obviamente que, como na solução anterior, a retenção na fonte teria lugar ou teria lugar na sua totalidade, no caso de os Estados estarem perante um desportista que fosse residente de um Estado com o qual não houvesse nenhuma CDT celebrada, prevenindo-se, desta forma, as situações abusivas que pudessem pôr em causa o princípio da tributação no Estado da residência, sobretudo aquelas em que o desportista residisse num “paraíso fiscal”.

<sup>742</sup> Cfr. DICK MOLENAAR e HARALD GRAMS, “How to Modernize Income Taxation...”, *op. cit.*, p. 247, e “The Critical Need for Reform of Article 17...”, *op. cit.*, p. 7; KAROLINA TETŁAK, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 263 e 264, e RAYMOND BECH, “Organisation of Music Festivals...”, *op. cit.*, p. 264.

<sup>743</sup> A Holanda avançou para esta solução já que considerou que as receitas fiscais a partir do rendimento deste grupo de contribuintes eram demasiado baixas e a carga administrativa muito alta para estar justificada a retenção na fonte. As receitas fiscais não eram mais do que 6 milhões e meio de euros por ano e o governo holandês queria remover qualquer risco de dupla tributação. Para além destas explicações técnicas, isto pode ser visto como um exemplo da competição fiscal que tem lugar entre Estados, mesmo no campo da tributação do rendimento dos contribuintes não residentes.

<sup>744</sup> Também a Dinamarca e a Irlanda não têm uma tributação na fonte para os “performers” não residentes, embora as suas CDT's lhes permitam cobrar um imposto a esse nível.

<sup>745</sup> Até porque alterar o artigo 17.º da CMOCDE, não resolve, por si só, o problema na sua essência, já que, na realidade, são as concretas CDT's que determinam as regras para a atribuição do direito a tributar o rendimento dos desportistas.

<sup>746</sup> Mas, também no caso de o desportista residir num Estado “normal”, mas a legislação nacional deste isentar os rendimentos dos desportistas obtidos no estrangeiro, o que sucede, muitas vezes, em relação a alguns dos rendimentos obtidos pelos desportistas com as suas vitórias nos Jogos Olímpicos. Uma outra vantagem da introdução desta solução é que a renúncia ao direito a tributar o rendimento dos desportistas não residentes sem diferenciar a sua situação, dependendo do evento desportivo, permite evitar o carácter discriminatório dos regimes tributários

desportistas não residentes não serem considerados trabalhadores de um empregador holandês). Um possível problema desta solução é que esta pode criar uma situação de “desvantagem competitiva” para os residentes em comparação com os não residentes, no caso de CDT's celebradas com Estados que tenham um sistema fiscal diferente<sup>747</sup>.

### **16.5. Remoção/eliminação do artigo 17.º da CMOCDE**

Baseando-se, essencialmente, na ideia de que a atividade desportiva não difere significativamente de outros tipos de atividades (contrariamente ao que é defendido pela OCDE) e, tendo em conta que os autores desta solução afirmam que, atualmente, os Estados da residência têm acesso a informações mais detalhadas sobre o rendimento dos seus residentes e podem obter todos os dados necessários para a avaliação fiscal no âmbito dos mecanismos de intercâmbio de informações, a mudança mais radical que tem sido proposta na doutrina, até porque parece viável e realista<sup>748</sup>, no que diz respeito ao artigo 17.º da CMOCDE, é a sua completa remoção ou eliminação<sup>749</sup>. Se não da CMOCDE, pelo menos dos tratados fiscais entre os Estados-Membros da UE, já que é sobretudo nestes Estados que o risco de evasão fiscal é muito baixo, por causa do sistema de troca de informações e de todo o conjunto de ferramentas eficientes para assegurar a tributação efetiva no Estado da residência do desportista<sup>750</sup>. Esta solução, uma vez que

---

propositadamente criados para este tipo de eventos específicos e, ao mesmo tempo, satisfaz as exigências impostas a este respeito pelas organizações desportivas internacionais, algo que teremos oportunidade de ver melhor mais à frente no nosso trabalho.

<sup>747</sup> Cfr. AUGUSTO FANTOZZI, “Conclusions”, *op.cit.*, p. 676 e 677; DANIEL GUTMANN, “The EU Experience”, *op. cit.*, p. 56; DICK MOLENAAR, “Entertainers and Sportspersons...”, *op. cit.*, p. 37 e 40, e “Minimum threshold...”, *op. cit.*, p. 12, e KAROLINA TETŁAK, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 266. Para um breve resumo da decisão por parte da Holanda, ver, por exemplo, DICK MOLENAAR e HARALD GRAMS, “*Scorpio* and the Netherlands...”, *op. cit.*, p. 67 e 68.

<sup>748</sup> Tendo em conta, por exemplo, em 2000, a anterior eliminação do artigo 14.º da CMOCDE, que regulava a tributação dos rendimentos de atividades pessoais independentes, devido à semelhança desta norma distributiva com a do artigo 7.º da CMOCDE sobre a tributação do rendimento das empresas.

<sup>749</sup> MOLENAAR é o principal defensor desta possibilidade. Para este autor, o artigo 17.º da CMOCDE, na sua atual forma, é supérfluo e contraproducente e as razões apontadas recentemente para a sua manutenção e não eliminação, no Relatório da OCDE de 2014, estão erradas e são inválidas, continuando a resultar no mesmo equívoco que se mantém ao longo dos anos. Ainda que já os tenhamos elencado de uma forma dispersa, são cinco os argumentos deste autor para contrariar a posição da maioria dos Estados da OCDE e as razões por estes apontadas para a manutenção do artigo 17.º da CMOCDE: - O artigo 17.º da CMOCDE não faz falta, bastando que o Estado onde ocorre a performance desportiva preveja, na sua legislação fiscal nacional, a retenção na fonte em relação ao rendimento dos desportistas não residentes, o qual só renunciará a esse imposto se o desportista preencher um formulário/uma declaração, que tenha sido assinada/validada pelas autoridades fiscais do seu Estado da residência; - Ora, uma vez que estas últimas autoridades estarão envolvidas, também elas terão acesso à informação relevante quanto ao rendimento de fonte estrangeira, o qual deve ser adicionado pelo desportista à sua declaração de imposto sobre o rendimento no Estado da residência; - Tipicamente, não existem CDT's celebradas com “paraísos fiscais” ou com ordenamentos de tributação reduzida, pelo que um desportista que mude a sua residência para uma destas localizações, não poderá obter uma isenção de imposto no Estado da fonte; - O artigo 17.º da CMOCDE não é fácil de aplicar. Ele cria despesas administrativas elevadas e inconveniência, quer no Estado da fonte, no que respeita à dedução das despesas e ao uso de declarações normais de imposto sobre o rendimento, quer no Estado da residência, relativamente aos créditos fiscais estrangeiros. Isto tudo representa um enorme obstáculo que tem de ser contornado pelas autoridades fiscais de ambos os Estados, pelos desportistas e pelos organizadores dos eventos e competições desportivos; - O tratamento fiscal diferenciado de que são alvo os desportistas, que resulta da aplicação do artigo 17.º da CMOCDE, aumenta o risco de tributação excessiva e até mesmo de dupla tributação.

<sup>750</sup> A Holanda, a propósito da discussão pública lançada pela OCDE, em 2010, sugeriu, igualmente, que o artigo 17.º da CMOCDE fosse eliminado, na linha de seguimento da opção que unilateralmente este Estado tomou (como acabámos de ver), e, tendo em conta, também, o facto de este Estado, desde fevereiro de 2011, a respeito da sua política oficial relativa aos seus tratados fiscais, ter declarado que irá concluir as suas futuras CDT's de preferência sem o artigo 17.º da CMOCDE, referindo, no entanto, que, caso a outra parte no tratado não o aceite, irá, pelo menos, incluir na CDT a opção dos Comentários ao artigo 17.º da CMOCDE que permite a dedução das despesas e o uso de taxas de imposto normais. Este é um dado importante, já que das noventa e duas CDT's concluídas por este Estado, todas elas tinham um preceito equivalente ao artigo 17.º da CMOCDE. No Tratado de Imposto sobre o Rendimento entre a Etiópia e a Holanda, de 2012, o artigo 17.º da CMOCDE já ficou de fora, o que poderá representar, igualmente, a adoção de uma nova política oficial relativa aos seus tratados fiscais, por parte da Etiópia, no sentido de excluir o artigo 17.º da CMOCDE das suas CDT's, atendendo a que, por exemplo, muitos desportistas de sucesso e com rendimentos elevados vêm da Etiópia e

o objetivo da eliminação ou remoção do artigo 17.º da CMOCDE passaria por incluir os rendimentos dos desportistas nas regras gerais dos artigos 7.º e 15.º da CMOCDE e permitiria igualar o tratamento fiscal do rendimento dos desportistas que competem internacionalmente com o tratamento a que está sujeito o rendimento de todos os demais contribuintes. Ajudaria, também, a que o risco de tributação excessiva ou de dupla tributação fosse removido e a que, quer as autoridades fiscais, quer os contribuintes, vissem a sua carga administrativa ser consideravelmente reduzida<sup>751</sup>. Não se deixando, no entanto, de combater a evasão fiscal, levada a cabo, sobretudo, pelos desportistas de topo, os quais têm mais facilidade em mudar a sua residência fiscal para ordenamentos fiscais de tributação reduzida, já que o Estado onde ocorresse a performance desportiva manteria, na sua legislação fiscal nacional, a retenção na fonte sobre os rendimentos dos desportistas não residentes, e apenas abdicaria dela nas situações em que estes sujeitos conseguissem comprovar que residiam num Estado com o qual houvesse uma CDT celebrada. Contudo, a maior dificuldade desta opção seria o facto de ela levar muitos anos a ser implementada nas concretas CDT's, já que os Estados não as alteram com regularidade<sup>752/753</sup>.

Há, contudo, quem discorde desta eliminação ou remoção do artigo 17.º da CMOCDE, mesmo que concordando com os problemas que este coloca, argumentando que a existência de uma CDT é uma “procuração” fraca para a tributação com base no Estado da residência, já que existem CDT's celebradas com “paraísos fiscais” e que é até expectável que isto se venha a manter<sup>754</sup>. Além disso, podem também haver CDT's celebradas com Estados que, não sendo “paraísos fiscais” no sentido clássico, têm enclaves ou circunstâncias em que pouco ou nenhum imposto é cobrado, para os quais os desportistas podem mudar a sua residência fiscal. Por isso, para estes autores, entre os quais, sobretudo, SANDLER, os artigos 7.º e 15.º da CMOCDE não têm um âmbito de aplicação amplo o suficiente para determinadas situações, sendo necessário, como tal, a manutenção da tributação no Estado da fonte, para que se mantenha a integridade do sistema fiscal<sup>755/756</sup>.

---

continuam lá a viver, pelo que o orçamento deste Estado poderá beneficiar se não tiverem de ser permitidos mais créditos fiscais de imposto estrangeiro em relação a estes contribuintes.

<sup>751</sup> Esta solução seria, também, benéfica, essencialmente, para os Estados que exportam serviços desportivos.

<sup>752</sup> Por exemplo, alguns Estados ainda mantêm o artigo 14.º da CMOCDE nas suas CDT's e outros até continuaram a prática de o incluir nas suas novas convenções.

<sup>753</sup> Cfr. AUGUSTO FANTOZZI, “Conclusions”, *op.cit.*, p. 676 e 677; DICK MOLENAAR, “Entertainers and Sportspersons...”, *op.cit.*, p. 37, 40 e 42; “Minimum threshold...”, *op.cit.*, p. 13, e “Elimination of Double Taxation...”, *op.cit.*, p. 186 e 187; DICK MOLENAAR e HARALD GRAMS, “The Critical Need for Reform of Article 17...”, *op.cit.*, p. 7, e KAROLINA TETŁAK, *Taxation of International...*, *op.cit.*, p. 262 e 263.

<sup>754</sup> É dado o exemplo dos Emirados Árabes Unidos, que não tem um imposto sobre o rendimento, mas o qual tem já uma rede de CDT's celebradas, entre as quais, com a Alemanha, o Canadá, a Finlândia, a França e a Itália.

<sup>755</sup> Ainda que, na perspectiva do autor, com uma mudança significativa do artigo 17.º da CMOCDE, como teremos oportunidade de ver.

<sup>756</sup> Cfr. DANIEL SANDLER, “Artistes and Sportsmen...”, *op.cit.*, p. 244 e 245.

## 16.6. Aplicação do artigo 15.º da CMOCDE aos futebolistas

Aproveitando, nós, o mote lançado por MOLENAAR de que, em sua opinião, a cláusula de liga não terá aplicação relativamente às competições europeias de futebol organizadas pela UEFA (Liga dos Campeões e Liga Europa), importa, dada a pertinência da questão levantada, referir, e, dentro dos possíveis, analisar, a perspectiva particular de RYCHEN quanto aos futebolistas e que é o ponto de vista da UEFA a este respeito. Ainda que sendo uma solução específica quanto ao tratamento fiscal do rendimento de alguns desportistas em particular, não deixa, exatamente, de ser uma solução sugerida na doutrina nesse sentido.

Este autor é da opinião de que os futebolistas, em contraponto com os desportistas que praticam desportos individuais e mesmo em relação aos grupos de artistas ou aos ciclistas que realizam a maior parte das suas performances "fora de casa"<sup>757</sup>, devem ser considerados como trabalhadores dependentes normais e serem tributados sobre o seu rendimento com base no artigo 15.º da CMOCDE, em vez do artigo 17.º<sup>758</sup>. Essencialmente, são estas as ordens de ideias que justificam a aplicação do artigo 15.º em vez do artigo 17.º da CMOCDE ao rendimento dos futebolistas:

- Os jogadores são trabalhadores de um clube, e, à partida, residem no mesmo Estado onde se encontra sediado o clube, não tendo, portanto, "mobilidade livre". De facto, estes desportistas são trabalhadores normais que celebram com os clubes desportivos contratos de trabalho por vários anos. E as atividades diárias destes desportistas, como treinar no Estado onde o clube está sediado, normalmente no centro de treinos do clube ou no seu próprio estádio, limitam severamente a sua capacidade de escolher livremente o seu local de residência e o seu centro de interesses pessoais. E os contratos de trabalho dos jogadores de futebol<sup>759</sup> geralmente definem antecipadamente qualquer remuneração que devam receber em relação às atividades que efetuam para o clube. Por isso, é bastante comum que os jogadores não tenham direito a rendimentos extra ligados a um jogo específico. Em todo o caso, este autor defende que qualquer potencial rendimento extra recebido pelos jogadores não tem qualquer ligação com o Estado da fonte<sup>760</sup>: estes desportistas não podem escolher, aliás nem os seus clubes podem, quando e onde vão jogar no estrangeiro, já que nas competições internacionais isto é feito por sorteio; os

---

<sup>757</sup> Usando-se a linguagem desportiva.

<sup>758</sup> Esta possibilidade é considerada para os futebolistas, mas também para outros desportistas que pratiquem desportos de equipa similares ao futebol na forma como são organizados.

<sup>759</sup> Ou qualquer outro acordo específico com a associação nacional de futebol para as partidas da seleção nacional. Em todos os momentos, os jogadores de futebol são e permanecem empregados de um clube. Este é também o caso quando os jogadores de futebol realizam performances desportivas para a sua seleção nacional de futebol em competições internacionais.

<sup>760</sup> E este é o seu ponto mais polémico e controverso.

organizadores das competições internacionais partilham as receitas globais das competições que organizam com os clubes com base, habitualmente, numa parte definida antecipadamente, igualmente distribuída pelos participantes, sem qualquer consideração em relação ao lugar da performance e/ou aos Estados onde estão sedeados os clubes desportivos ou as associações nacionais de futebol; as receitas geradas pelas competições internacionais estão ligadas à totalidade da competição, não tendo qualquer ligação com um específico lugar de performance (as receitas são normalmente geradas numa base de vários anos e asseguradas muito antes da competição ter lugar e, mais do que isso, muito antes das equipas, dos jogadores e dos locais dos jogos serem conhecidos) e a remuneração dos desportistas não residentes numa relação de emprego com um clube também ele não residente tem, ainda, menos ligação com o lugar onde ocorre a performance desportiva quando os futebolistas jogam num Estado diferente do da residência;

- A maioria das atividades são realizadas "em casa" (Estado da residência) ao longo da temporada. Efetivamente, os futebolistas são parte de uma equipa<sup>761</sup>, equipa essa que realiza a maior parte dos seus jogos no seu Estado da residência. Basta pensarmos que a equipa participará na liga nacional, nas taças domésticas, realizará "jogos em casa" para as competições internacionais, e, assim, apenas realizará alguns jogos no estrangeiro por ano/por época, representando estes jogos apenas uma pequena fração da totalidade das atividades da equipa. Além disso, nem todos os jogadores/clubes têm a oportunidade de jogar ao nível internacional, já que, só conseguindo a qualificação ao nível interno para um dos lugares (limitados) nas competições internacionais, tal será possível<sup>762</sup>. Para o autor é também um mito que os jogadores de futebol recebam dinheiro substancial quando participam nas competições internacionais, afirmando que a realidade é que os jogadores de futebol recebem consideravelmente mais da participação nas competições nacionais;

- Um equilíbrio natural é dado pelo sistema de competição. As competições europeias de futebol são organizadas de forma as que equipas, em qualquer fase da competição, joguem uma vez "em casa" e uma vez "fora de casa". Existe, a este nível, como que um princípio de reciprocidade, já que estes jogos "em casa" e "fora" quase que se compensam automaticamente<sup>763</sup>. E o clube que joga "em casa" remunera os seus próprios jogadores de acordo

---

<sup>761</sup> Fazem parte de um clube desportivo.

<sup>762</sup> Na maior parte dos Estados, através da obtenção de um lugar nas primeiras posições da classificação do escalão máximo da liga nacional ou por via das taças domésticas, normalmente apenas vencendo a competição.

<sup>763</sup> Com exceção para a final da Liga dos Campeões de Futebol ou da Liga Europa, que são realizadas apenas num jogo só num determinado local conhecido com vários anos de antecedência. Mas, mesmo nos casos das finais, como os anfitriões estão sempre a mudar também se verificará, em certa medida, o mesmo fenómeno, ainda que seja preciso um período mais longo para tal acontecer.

com os seus contratos de trabalho e o clube que joga “fora” remunera os seus próprios jogadores de acordo, igualmente, com os seus contratos de trabalho, organiza as suas viagens e paga todas as suas despesas. Além do mais, o clube que joga “em casa”, o clube que tem a sua residência no Estado da performance (e que acaba por ser o organizador do jogo)<sup>764</sup> não tem qualquer relação financeira com o clube que enfrenta, o clube que o visita, não distribuindo qualquer prémio e ficando exclusivamente com as receitas obtidas diretamente com o jogo, como as de *merchandising*, *catering* e venda de bilhetes para o jogo;

- As receitas das competições europeias de futebol são pagas a terceiros que são partes independentes dos futebolistas, sendo estas receitas um dado visível para outros e conhecidas publicamente. Realmente, os jogadores de futebol nunca recebem, por exemplo, diretamente, o prémio em dinheiro do organizador da competição internacional. Os jogadores são remunerados exclusivamente pelos seus clubes com base nos seus próprios contratos de trabalho. Os clubes, normalmente através das associações nacionais de futebol, é que recebem as receitas da UEFA e são e continuarão a ser partes independentes dos jogadores de futebol<sup>765</sup>. Nem o organizador do jogo (um clube ou uma associação nacional de futebol que hospeda um torneio ou final), nem o organizador da competição pagam aos jogadores não residentes. Os jogadores continuam a ser terceiros para os organizadores. E, sendo totalmente independentes dos jogadores, os clubes podem, nomeadamente, decidir livremente atribuir as receitas recebidas da UEFA a outros propósitos, em vez de atribuírem uma parte das receitas e dos prémios aos futebolistas<sup>766</sup>. Quanto ao facto de as receitas serem conhecidas e públicas, se algum deste dinheiro, realmente, for para os futebolistas, deve dizer-se que estes sujeitos, principalmente quando jogam a nível internacional, são bem conhecidos pela comunidade local e pelas autoridades fiscais. Muitas vezes, aliás, os prémios recebidos em conexão com as competições europeias de futebol são publicados nos jornais nacionais ou regionais.

---

<sup>764</sup> Organizador do jogo, mas não da competição.

<sup>765</sup> A UEFA comercializa de forma centralizada os direitos de competição (relacionados, sobretudo, com a transmissão dos jogos e com os patrocínios) e partilha as receitas com os clubes participantes através das respetivas associações nacionais de futebol. A participação na receita é baseada em vários critérios, levando em consideração as receitas globais geradas pela competição, o mercado de *media* de cada clube (dependendo do número de clubes do mesmo Estado que participam na competição, da sua classificação no campeonato nacional no ano anterior, etc.) e as suas performances desportivas. Sendo as associações nacionais de futebol a receber a receber parte das receitas da UEFA, o autor argumenta que a UEFA não saberá, exatamente, qual parcela da receita distribuída à associação nacional de futebol é que o clube receberá efetivamente no final, e, mais do que isso, se, como e que tipo de remuneração extra um jogador pode receber do seu clube em relação à sua participação numa partida da UEFA disputada no exterior. Portanto, para ele, isto demonstra como é diferente esta situação comparada a um organizador que paga prémios em dinheiro aos desportistas que participam, por exemplo, num torneio de ténis, já que, nesse caso, o organizador sabe perfeitamente que desportista tem direito a qual prémio e pode facilmente fazer as declarações e deduções necessárias. A exceção poderá acontecer para performances desportivas em que os jogadores/clubes são remunerados pelo organizador local (diretamente ou através de um terceiro) estabelecido no Estado da fonte, mas fora das competições internacionais regulares (por exemplo, nos ditos jogos “amigáveis”).

<sup>766</sup> Os clubes podem optar por adquirir novos jogadores, cobrir o custo de funcionamento da academia para os jovens ou construir um novo estádio, por exemplo.

Por todos estes fatores, para RYCHEN, é preferível a aplicação do artigo 15.º da CMOCDE e, deste modo, ter lugar, quase sempre, apenas a tributação no Estado da residência<sup>767</sup>. O autor defende que estes sujeitos são residentes num local claramente identificável e que isso permite que as autoridades fiscais do Estado onde os jogadores de futebol residam possam monitorizar as suas atividades<sup>768</sup>, ter acesso às suas receitas mundiais ligadas à sua performance desportiva<sup>769</sup>, comparar até as declarações fiscais de um futebolista com as declarações fiscais dos seus companheiros de equipa residentes no mesmo Estado e aplicar as taxas de imposto apropriadas considerando todos os rendimentos de qualquer fonte recebidos pelo jogador. Deste modo, existem garantias suficientes de que os impostos adequados e justos serão pagos no Estado da residência do desportista. Pelo contrário, levar-se a cabo a aplicação do artigo 17.º da CMOCDE só resultaria numa situação de enorme complexidade, não sendo este artigo adequado ou desejável para os futebolistas e outros desportistas que fazem parte de equipas desportivas similares. A aplicação da retenção na fonte ao rendimento dos jogadores de uma equipa de futebol, quando estes jogam no exterior em competições internacionais, seria altamente complicada:

- Em primeiro lugar, o trabalho da administração fiscal excede, de longe, a questão da tributação do rendimento dos jogadores não residentes. A mesma administração tributária também terá que conceder um crédito fiscal aos impostos sobre o rendimento dos jogadores que residam no Estado, mas que foram tributados na fonte, em relação a um "jogo fora";

- Em segundo lugar, a questão potencial da dupla tributação também precisa ser considerada, como decorrência de vários fatores como: a distinção entre as receitas do clube e as receitas dos jogadores, a situação pessoal de cada jogador<sup>770</sup>, já que os jogadores de uma equipa terão diferentes contratos<sup>771</sup>, mas também a prática diferente de cada equipa no que diz respeito aos prémios de performance<sup>772</sup> e o facto de o organizador da competição e o organizador do jogo serem entidades diferentes, estabelecidas em diferentes ordenamentos jurídicos e sujeitas a diferentes leis nacionais<sup>773</sup>;

---

<sup>767</sup> Para o autor, a OCDE até já "abriu a porta" a uma mudança com as alterações de 2014 à sua CM.

<sup>768</sup> Quer joguem no Estado da residência ou fora dele para as competições europeias ou mesmo quer joguem para a seleção nacional.

<sup>769</sup> Sejam pagas pelo clube (incluindo todas as remunerações das competições europeias, se as houver) ou pela associação nacional de futebol (com base na atividade relativa à seleção nacional).

<sup>770</sup> Especialmente para os jogadores da seleção nacional (que têm a mesma nacionalidade, mas podem ter residência diferente).

<sup>771</sup> Será necessário ter em conta as especificidades da sua remuneração, tais como salário pago pelo clube ou seleção nacional. Isto porque numa equipa de futebol, cada jogador pode receber, por exemplo, uma retribuição diferente pelo mesmo evento, pois esta é baseada principalmente no seu contrato de trabalho específico com o seu clube e/ou no seu *status* dentro da equipa.

<sup>772</sup> Tratamento diferente, por parte das equipas, de situações semelhantes.

<sup>773</sup> Este último fator torna o procedimento de cobrança de imposto ainda mais difícil, pois todas as partes interessadas precisam ser adequadamente identificadas para determinar quem faz o quê em diferentes ordenamentos. A recolha de informações entre as várias partes interessadas é e continua a ser um desafio e revela-se extremamente dispendioso.

- Em terceiro lugar, o facto de esta situação não acarretar vantagens e, no longo prazo, não trazer nenhuma receita adicional, mas, provavelmente, mais custos, seja ao levar-se a cabo a tributação do rendimento dos jogadores vindos do exterior para jogarem localmente<sup>774</sup>, seja a lidar com procedimentos de crédito ou isenção em relação aos jogadores de futebol residentes que tenham sido tributados no exterior sobre o seu rendimento ou seja a resolver os problemas e os conflitos de dupla tributação.

Esta posição do autor é, pois, a posição da UEFA relativamente aos futebolistas e às suas equipas de futebol. É a posição, podemos dizer, mais geral (e mais recente) da UEFA em relação a estes sujeitos e ao seu rendimento. Mas, já antes, uma parte que indiretamente é coberta por esta posição mais recente da UEFA, tinha sido abordada por RYCHEN e por esta organização. Embora tenhamos dado a entender, mas que para não restem dúvidas, não é só relativamente às competições europeias de clubes que esta posição é defendida. O mesmo se passa no que diz respeito às competições europeias de seleções, sobretudo no que toca ao Campeonato da Europa de Futebol. A posição é semelhante e os argumentos são quase os mesmos, por isso, muito resumidamente, expomos o que defendem o autor e a UEFA:

- A UEFA paga a cada associação nacional de futebol um montante fixo pela participação no Campeonato da Europa de Futebol antecipadamente (antes de esta competição ter lugar) e um montante, no final da competição, dependendo dos resultados de cada seleção nacional<sup>775</sup>. Ora, a UEFA, aqui, argumenta que ambos os pagamentos não estão ligados à performance individual dos jogadores, nem estão também relacionados com o Estado onde ocorre a performance desportiva e que os pagamentos são feitos diretamente pela UEFA, na Suíça, para as associações nacionais de futebol participantes, pelo que, defende esta organização, não são feitos pagamentos diretamente aos clubes ou aos jogadores e as associações nacionais de futebol não estão obrigadas a atribuir uma parte do dinheiro que recebem da UEFA aos jogadores. Assim, argumentam que não existe qualquer ligação entre o dinheiro recebido da UEFA pelas associações nacionais de futebol e os prémios que possam ser pagos por estas entidades aos futebolistas. Nem existe qualquer ligação entre o lugar onde ocorre a performance desportiva na competição e a fonte dos rendimentos pagos aos jogadores pelas associações nacionais de futebol<sup>776</sup>;

---

<sup>774</sup> O facto de, na opinião do autor, não existir uma ligação entre o Estado onde ocorre a performance desportiva nas competições internacionais e as possíveis receitas torna extremamente difícil para a administração tributária deste Estado estabelecer quanto os jogadores, efetivamente, recebem em relação a uma partida específica ou competição.

<sup>775</sup> Estes pagamentos são feitos com base nas receitas da UEFA relacionadas com o Campeonato da Europa de Futebol, as quais decorrem, sobretudo, dos pagamentos feitos pelos parceiros comerciais quanto aos direitos de transmissão e patrocínio, sendo que estes são pagos antecipadamente (antes da realização do Campeonato da Europa de Futebol).

<sup>776</sup> A UEFA também faz pagamentos de solidariedade, a partir das receitas relacionadas com o Campeonato da Europa de Futebol, até mesmo às associações nacionais de futebol não participantes nesta competição (que não conseguiram a qualificação). E estas usam, uma vez mais, este

- Por outro lado, RYCHEN e a UEFA defendem que, no caso do Campeonato da Europa de Futebol, diferentemente do que acontece com os desportistas dos desportos individuais que podem escolher em que Estados competir, inscrevendo-se ou não em determinada competição e em que os prémios são diretamente atribuídos ao desportista ou a uma entidade sob o seu controlo, sendo, pois, tal rendimento, uma compensação pela sua performance pessoal nesse Estado, no caso das competições de equipas, isso não acontece. O desportista não pode influenciar a escolha do lugar onde ocorrerá a sua performance desportiva<sup>777</sup>. E, além disso, advogam que os futebolistas participam como membros de uma equipa e que os pagamentos feitos pela UEFA são em relação à performance da equipa e não em referência à performance individual dos jogadores. Assim, entendem que não deve haver lugar à tributação do rendimento dos jogadores não residentes no Estado anfitrião do Campeonato da Europa de Futebol porque as receitas são atribuídas às associações nacionais de futebol e não estão ligadas à performance individual dos jogadores, mas sim à performance coletiva da equipa;

- Tributar o rendimento dos jogadores não residentes neste tipo de competições leva a custos e esforços administrativos exagerados e desnecessários e não gera receitas adicionais a longo prazo. E o risco de dupla tributação aumenta, em vez de diminuir como proposto pelo artigo 17.º da CMOCDE. Por isso, RYCHEN e a UEFA defendem a solução adotada pela Holanda de eliminar a tributação na fonte sobre o rendimento dos desportistas não residentes. Para eles, o Estado da residência dos desportistas está numa melhor posição para tributar o rendimento destes sujeitos e deve ser exclusivamente competente para tal, já que entendem que não há qualquer risco de evasão fiscal ou de não conformidade<sup>778</sup>.

Ora, referida a posição de RYCHEN e, no fundo, aquela que é a posição da UEFA sobre a relação do artigo 17.º da CMOCDE com as competições europeias de futebol, importa destacar, igualmente, que há autores que discordam desta perspetiva, como JAU e TETŁAK<sup>779</sup>. Eles entendem que a interpretação da UEFA de que não existe um “link” entre o lugar onde ocorre a performance desportiva da competição e a fonte do rendimento pago a estes sujeitos pelas

---

dinheiro à sua discricionariedade, podendo ou não atribuir uma parte aos jogadores de futebol. E se atribuírem, a UEFA, mais uma vez, argumenta que estes pagamentos não devem ser tributados no Estado onde ocorre o Campeonato da Europa de Futebol, na medida em que volta a não haver qualquer “link” entre estes rendimentos e o Estado anfitrião da competição, nem há, neste caso, qualquer performance desportiva destes sujeitos neste Estado.

<sup>777</sup> Nem pode, aliás, recusar-se a participar nas competições da UEFA ou da FIFA, já que os regulamentos destas entidades obrigam as associações nacionais de futebol a participar com a equipa mais forte (n.º 1 do artigo 3.º do Apêndice I do Regulamento da FIFA sobre o Estatuto e Transferência de Jogadores).

<sup>778</sup> Cfr. STÉPHANE RYCHEN, “Football Players – Employees rather than Sportspersons...”, *op. cit.*, p. 216 a 228, e “Taxation of Premiums to Football Players at the UEFA European Football Championship”: A continuing evolution”, in *International Taxation of artists & sportsmen* (Coordenação: Xavier Oberson), Genebra, Schulthess, 2009, p. 266 a 270.

<sup>779</sup> Discordam da perspetiva da UEFA, atendendo ao que a OCDE defende, mas não quer dizer que discordem que o artigo 17.º da CMOCDE é muito complexo e difícil de aplicar, causando imensos problemas.

associações nacionais de futebol não é conforme à perspectiva da OCDE. Como, aliás, tivemos oportunidade de ver no nosso trabalho, esta organização refere que qualquer prémio que possa ser atribuído a uma performance desportiva pode ser tributado no Estado da fonte (no Estado onde a performance ocorre). Mesmo que a UEFA diga que estes pagamentos não são prémios, não é esse o entendimento da OCDE<sup>780</sup>. E, além disso, não obstante as associações nacionais de futebol não estarem obrigadas a transferir diretamente uma parte das receitas que recebem da UEFA para os jogadores, a intenção de alguns pagamentos é a de remunerar os clubes pela performance dos seus futebolistas na competição. E, a este nível, para a OCDE, quaisquer pagamentos feitos aos clubes/seleções em relação à performance dos desportistas devem ser tributados no Estado da fonte com base no n.º 2 do artigo 17.º da CMOCDE.

É, por isso, bastante questionável a posição da UEFA para a OCDE e para estes autores. Isto porque é indiferente, para a aplicação do artigo 17.º da CMOCDE, se os pagamentos são feitos diretamente aos desportistas ou se são claramente marcados como prémios. É indiferente quem paga o rendimento também. O que interessa é que haja uma conexão estreita entre o rendimento e a performance desportiva. Não interessa, para a OCDE, se os pagamentos são feitos pela performance da equipa ou pela performance individual do desportista: a tributação no Estado onde ocorre a performance desportiva terá lugar<sup>781</sup>. No entanto, estes autores não deixam de destacar que este artigo cria inúmeros problemas nas competições desportivas internacionais, daí, sobretudo TETŁAK, lamentar que a UEFA, a FIFA e o COI não tenham aproveitado a discussão pública promovida pela OCDE, em 2010, a propósito da aplicação deste preceito para manifestar o seu ponto de vista, frisando mesmo que o *lobby* das maiores organizações internacionais desportivas poderia ter ajudado a promover o princípio da tributação no Estado da residência para o rendimento dos desportistas. Para todos os efeitos, não deixa de referir que a interpretação da UEFA é arriscada e que, por isso mesmo, após algumas negociações sem sucesso com as autoridades fiscais dos anfitriões do Campeonato da Europa de Futebol, esta organização não confia somente na sua interpretação do artigo 17.º da CMOCDE. Daí que opte por, através do seu procedimento de candidatura à organização desta competição, exigir aos Estados candidatos garantias que, caso lhes seja confiada a organização deste evento, mudarão a sua legislação

---

<sup>780</sup> Neste sentido, temos o Comentário 8.1 ao artigo 17.º da CMOCDE: "The paragraph applies regardless of who pays the income. For example, it covers prizes and awards paid by a national federation, association or league which a team or an individual may receive in relation to a particular sports event".

<sup>781</sup> As competições com prémios significativos em dinheiro podem até ser consideradas as situações para as quais o artigo 17.º da CMOCDE foi feito para ter aplicação.

doméstica para se conformarem ao ponto de vista e às exigências da UEFA, que passam pela eliminação dos impostos na fonte sobre os prémios dos jogadores de futebol<sup>782</sup>.

### **16.7. Alargamento do âmbito do artigo 17.º da CMOCDE**

Esta é a opção que, principalmente, defende SANDLER. Este autor advoga que o artigo 17.º da CMOCDE não se justifica nos moldes atuais, já que, por um lado, é muito amplo (“over-inclusive”), na medida em que submete a tributação na fonte praticamente todo o rendimento de serviços pessoais ganho pelos desportistas, independentemente do montante. E, por outro lado, é muito restrito (“under-inclusive”), em termos das características dos sujeitos e da natureza dos serviços pessoais abrangidos por este artigo. Mas, diferentemente das soluções que vimos até agora, que procuram, seja de que modo for, limitar ou eliminar a aplicação da retenção na fonte, este autor não quer nem uma coisa, nem outra. Ele pretende é que o artigo 17.º da CMOCDE seja revisto, de forma a que o Estado da fonte tenha o direito primário a tributar o rendimento de qualquer sujeito que ganhe neste Estado, como consequência dos seus serviços pessoais, acima de um limite de rendimento relativamente alto. O âmbito de aplicação do artigo 17.º da CMOCDE seria, assim, alargado a todos os indivíduos altamente remunerados que efetuam serviços pessoais, independentemente do tipo de serviços prestados<sup>783</sup>. Isto significaria que a remuneração por serviços pessoais poderia ser tributada no Estado da fonte se ela excedesse um certo valor, independentemente da existência de um EE ou da duração da estadia neste Estado. A razão para que se processe esta mudança prender-se-ia com o facto de, hoje em dia, os desportistas e os *entertainers* não serem mais os únicos sujeitos com uma grande mobilidade internacional e que recebem uma compensação elevada pelos seus serviços pessoais. Portanto, independentemente de estes sujeitos serem famosos ou não, todos deviam estar sujeitos a tributação na fonte sobre o seu rendimento, desde advogados a jornalistas, consultores, médicos, investidores bancários, gestores de empresas, *designers*, pessoas do mundo da moda, escritores e até mesmo professores, entre outros.

Partindo do pressuposto que é a teoria do benefício que permite à soberania de um Estado cobrar imposto, o autor refere que esta pouco diz sobre o modo como se deve alocar o direito a tributar o rendimento entre o Estado da fonte e o Estado da residência, de forma a que se assegure a tributação singular desse rendimento. Por isso, as regras de alocação dos artigos

---

<sup>782</sup> Cfr. KAROLINA TETŁAK, “International Sports Events and Tournaments”, in *Taxation of Entertainers and Sportspersons Performing Abroad* (Coordenação: Guglielmo Maisto), Amesterdão, IBFD, 2016, p. 200 a 207, e MARTIN JAU, “«Star Companies» in International...”, *op. cit.*, p. 255.

<sup>783</sup> Uma solução semelhante foi implementada na versão da CMONU de 1980, na alínea c) do n.º 1 do artigo 14.º.

7.º, 15.º e 17.º da CMOCDE, deste ponto de vista, serão aleatórias. Os critérios para a aplicação dos primeiros dois artigos são os limites arbitrários, a partir dos quais se presume que o Estado da fonte providencia os indivíduos com benefícios suficientes para estar justificada a tributação do seu rendimento. Ora, uma vez que os desportistas são tributados sobre o seu rendimento de uma forma diferente, então os benefícios providenciados pelo Estado da fonte a estes sujeitos em particular têm de ser maiores do que aqueles providenciados aos outros sujeitos que também realizam serviços pessoais neste Estado. Acrescentando, ainda, SANDLER, que isto é verdade apenas em determinadas circunstâncias. Nos moldes atuais do artigo 17.º da CMOCDE, apenas se verifica isto em relação aos desportistas (e *entertainers*) mais conhecidos. Para este autor, portanto, a *ratio* por detrás do artigo 17.º da CMOCDE, na sua forma atual, repetimos, talvez não seja a teoria do benefício, mas sim uma abordagem mais pragmática, como decorrência do facto de os desportistas serem conhecidos e alvo de uma grande atenção mediática, o que leva a que, se estes sujeitos podem ganhar rendimentos elevados num curto espaço temporal e são notícia por tentarem evitar a tributação do seu rendimento, então tal fenómeno pode ser prejudicial e perigoso para o clima fiscal geral, se muitas pessoas pensarem que existe um grupo de contribuintes que consegue evitar a tributação do seu rendimento<sup>784</sup>.

No entanto, o artigo 17.º da CMOCDE deveria, então, ser melhor direcionado e passar, na verdade, a abranger, em primeiro lugar, todas as pessoas conhecidas que executam atividades pessoais, mesmo que fora do mundo do desporto, pelo que, desta maneira, o artigo 17.º da CMOCDE passaria a abranger todos estes sujeitos, em vez de todos os desportistas e *entertainers*, como acontece agora. Mas, o autor vai mais longe: também deveriam ser abrangidos por este artigo mesmo as pessoas que não fossem conhecidas, mas que obtivessem rendimentos elevados no Estado da fonte num curto espaço de tempo. Assim, se o rendimento, numa base bruta, destas pessoas, ficasse acima de um limite elevado, então, haveria lugar à tributação na fonte<sup>785</sup>. Isto removeria muitos desportistas da tributação sobre o seu rendimento no Estado da fonte e, em contrapartida, incluiria todas as pessoas (conhecidas ou não) que obtivessem rendimentos

---

<sup>784</sup> O autor entende que os Estados manifestaram esta preocupação no Relatório da OCDE de 1987.

<sup>785</sup> O autor baseia muito o seu ponto de vista no conceito de celebridades. Primeiro referindo que o artigo 17.º da CMOCDE se deveria aplicar a todas as celebridades (a todas as pessoas conhecidas) e, depois, dizendo que, mesmo que a pessoa não fosse conhecida, mas obtivesse rendimentos elevados seria abrangida por este preceito. De tal forma que, assim, para ele, qualquer pessoa que ganhasse acima de um limite elevado de rendimento seria considerada uma “celebridade”, para este propósito. Isto acabaria com as dificuldades em se definir quem é um desportista ou *entertainer*. Quem ganhasse acima de um determinado limite de rendimento seria uma “celebridade” e seria tributado no Estado da fonte sobre o seu rendimento, independentemente do tipo de atividade que levasse a cabo.

elevados no Estado da fonte, as quais beneficiam, sobremaneira, de uma economia forte neste Estado, a qual permite que as taxas elevadas que estes sujeitos cobram sejam suportadas<sup>786/787</sup>.

No entanto, ao não haver nenhuma referência à forma jurídica (negócios ou emprego) na qual são prestados os serviços, esta solução implica uma transição de um padrão de tributação com base na natureza das atividades como o fator determinante para um padrão envolvendo um limite de rendimento, acima do qual o exercício de profissões que implicam o envolvimento em atividades de curto prazo seria considerado muito bem pago e como tal tributado no Estado da fonte, o que parece ser incompatível com o sistema atual em que a CMOCDE se baseia. Outras possíveis questões e críticas prendem-se com o facto de a proposta apenas visar o rendimento de serviços pessoais de indivíduos e não de empresas e com o facto de o limite ser arbitrário<sup>788</sup>. Também se deveria exigir que a isenção para os que ficam abaixo do limite de rendimento por pessoa, por ano, seja dada logo no momento da performance e não apenas no final do ano num procedimento de reembolso e, já que é o rendimento bruto que conta para o cálculo desse limite, que, quando um desportista o exceda, então, que possa ter a opção de deduzir as suas despesas antes de ser tributado, que a taxa de imposto esteja a um nível razoável e que uma declaração normal de imposto sobre o rendimento seja possível no final do ano. Quanto ao que nos interessa (dentro do mundo do desporto), por esta proposta, apenas os desportistas com rendimentos mais elevados<sup>789</sup> seriam tributados sobre o seu rendimento, o que constitui uma dupla vantagem, já que muitos desportistas seriam removidos do âmbito de aplicação do artigo 17.º da CMOCDE e já que este grupo particular de sujeitos (os desportistas de topo) não tem problemas com a tributação no Estado da fonte, desde que esta seja justa e baseada no lucro e não na taxa bruta de performance, pois, assim, conseguem compensar a tributação na fonte com um crédito fiscal estrangeiro no seu Estado da residência<sup>790</sup>. E, à partida, como estão muito bem organizados, eles conseguem fornecer

---

<sup>786</sup> O limite seria de 100 mil dólares. Seriam, também, precisos alguns ajustamentos. Como o limite se aplica numa base anual, seriam necessários mecanismos de restituição, se o imposto fosse cobrado e no final do ano se verificasse que o limite não foi excedido. Ou poderia haver um procedimento de isenção *ex ante* para os sujeitos que claramente não vão ultrapassar o limite.

<sup>787</sup> Cfr. DANIEL SANDLER, "Artistes and Sportsmen...", *op. cit.*, p. 216, 237 a 240.

<sup>788</sup> Para evitar, deste modo, que as "celebridades" tentassem evitar a tributação do seu rendimento, através da interposição de uma terceira parte, nomeadamente, uma sociedade de "rent-a-star", então, o artigo 17.º da CMOCDE manteria na mesma o seu n.º 2, ainda que restrito à abordagem "limitada". Funcionaria, assim, esta disposição como uma medida anti-evasão fiscal. A abordagem "limitada" constaria do próprio texto do artigo e não dos seus Comentários.

<sup>789</sup> A quem MOLENAAR chama de "happy few".

<sup>790</sup> Simultaneamente, por outro lado, pode considerar-se que esta solução criaria uma discriminação entre os desportistas em função do volume de rendimentos obtidos no Estado da fonte.

qualquer informação necessária que lhes seja pedida. Por isso, em circunstâncias normais, não sofrerão de tributação excessiva ou dupla tributação<sup>791/792</sup>.

---

<sup>791</sup> Há quem considere a possibilidade, igualmente, tendo em conta a perspectiva de que o artigo 17.º da CMOCDE é muito estreito (“under-inclusive”), de reintroduzir o artigo 14.º, como uma regra específica aplicável aos serviços pessoais profissionais, com a exigência de um nível mínimo de rendimento. Assim, independentemente de se tratar de trabalhadores dependentes ou independentes, qualquer sujeito que ganhasse, através de qualquer tipo de serviços pessoais efetuado no Estado da fonte, mais do que um valor estipulado, este último Estado poderia proceder à tributação da totalidade dos rendimentos assim obtidos no seu território, cabendo-lhe a ele, portanto, um direito a tributar primário. A principal vantagem desta solução é que esta, contrariamente à solução que acabámos de ver, seria consistente com a estrutura da CMOCDE, na medida em que, para esta regra, o critério de separação seria o tipo de rendimento (rendimentos de serviços pessoais profissionais) e não o limite de rendimento. Contudo, esta opção daria origem a problemas respeitantes, por exemplo, à demarcação entre os serviços dependentes e independentes e à importância dos artigos 7.º e 15.º da CMOCDE para a prestação de serviços profissionais. Por outro lado, esta solução teria a vantagem de ser aplicável aos membros de não performance das equipas desportivas, igualando o tratamento fiscal do rendimento destes sujeitos com o dos desportistas, algo que parece ser muito mais justo e razoável.

<sup>792</sup> Cfr. DICK MOLENAAR, “Discussion of Daniel Sandler’s Paper on Article 17 OECD Model Convention”, in *Source versus Residence: Problems Arising from the Allocation of Taxing Rights in Tax Treaty Law and Possible Alternatives* (Coordenação: Michael Lang, Pasquale Pistone, Josef Schuch e Claus Staringer), Alphen aan den Rijn, Kluwer Law International, 2008, p. 249 a 252, e *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 3, 4 e 5; DICK MOLENAAR e HARALD GRAMS, “The Critical Need for Reform of Article 17...”, *op. cit.*, p. 5; DICK MOLENAAR, MARIO TENORE e RICHARD VANN, “Red Card Article 17?”, *op. cit.*, p. 129; DANIEL SANDLER, “Artistes and Sportsmen...”, *op. cit.*, p. 241 a 244, e KAROLINA TETLAK, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 252 e 255.

## **V - SITUAÇÃO FISCAL DOS DESPORTISTAS NOS GRANDES EVENTOS DESSPORTIVOS INTERNACIONAIS**

### **17. Conceito de grandes eventos desportivos internacionais**

Quando falamos em grandes eventos desportivos internacionais, estamos a fazer referência aos Jogos Olímpicos, ao Campeonato do Mundo de Futebol e ao Campeonato da Europa de Futebol. No caso dos Jogos Olímpicos, a referência é feita aos Jogos Olímpicos de Verão e aos Jogos Olímpicos de Inverno. Os primeiros são muito mais mediáticos do que os segundos, mas não se poderiam separar estas duas realidades, tendo em conta que ambas são da responsabilidade da mesma organização desportiva internacional, o COI, e que era importante analisar se havia consistência e coerência entre as soluções adotadas para ambas as situações. Optamos por focar a nossa análise nestes três tipos de eventos desportivos internacionais e por lhes atribuir esta denominação por serem aqueles, a nível mundial, mais publicitados. Por isso, fundamentalmente, por duas razões interligadas, a nossa análise recaiu neste tipo de eventos desportivos: por uma questão de ser impossível ter em conta todo o tipo de eventos desportivos que existem e por ser sobre estes que existia mais material de consulta disponível, e por serem estes, como dissemos, os eventos mais publicitados, o que lhes dá grande mediatismo, atraindo, estas competições, a atenção de milhões de pessoas em todo o mundo. Lado a lado, com estes grandes eventos desportivos internacionais, colocamos as finais da Liga dos Campeões de Futebol, quando abordamos os acontecimentos desportivos em que houve isenções fiscais para o rendimento dos desportistas. Isto porque, em termos mediáticos, estas pouco devem aos outros três certames desportivos que referimos (principalmente, no continente europeu), e, por outro lado, porque queríamos, igualmente, no nosso trabalho, um exemplo de uma competição desportiva de uma magnitude significativa que fosse realizada anualmente e não de quatro em quatro anos, como se verifica quanto aos outros três eventos desportivos, para termos uma amostra ainda mais relevante a este respeito.

Com base no artigo 17.º da CMOCDE, o rendimento obtido pelos desportistas pode ser tributado no Estado da fonte, sem que isso exija uma presença substancial neste Estado, que para os lucros de negócios (artigo 7.º da CMOCDE) seria a existência de um EE e que para os rendimentos de emprego (artigo 15.º da CMOCDE) seria a presença de um indivíduo por um período considerável de tempo, normalmente 183 dias, ou este ser contratado por uma entidade que está sujeita a imposto sobre o seu rendimento neste Estado.

Assim, tendo em conta que a maioria das CDT's contêm um preceito semelhante ao artigo 17.º da CMOUDE (e, tendo em conta também que a maioria das legislações fiscais nacionais preveem a tributação na fonte do rendimento dos desportistas não residentes em relação à realização de atividades/performances desportivas no seu território), não obstante os grandes eventos desportivos internacionais serem apenas de curta duração, durando no máximo várias semanas, o rendimento que os desportistas obtêm, nestes eventos, com a realização dessas performances desportivas, pode ser tributado, precisamente, nos Estados que hospedam estes certames desportivos, enquanto Estados da fonte<sup>793</sup>.

Contudo, como teremos oportunidade de verificar, a situação fiscal dos desportistas nos grandes eventos desportivos internacionais não é assim tão linear como parece. Por um lado, durante muito tempo, a questão da tributação do rendimento dos desportistas não era tida em conta pelos Estados anfitriões destes eventos e, por outro lado, a partir do momento em que o passou a ser, nem todos optaram, mesmo assim, por começar a tributar este rendimento. Passou a assistir-se, deste modo, a uma mescla entre grandes eventos desportivos internacionais em que ocorre a tributação do rendimento dos desportistas participantes nestes certames (com todos os obstáculos e dificuldades que daí decorrem) e grandes eventos desportivos internacionais em que estes sujeitos estão isentos de tributação sobre o seu rendimento no Estado da fonte, como consequência do facto de alguns Estados inserirem, nas suas legislações fiscais nacionais, isenções unilaterais, muitas vezes como resultado da pressão que as maiores organizações desportivas internacionais efetuam nesse sentido sobre esses Estados, enquanto Estados organizadores desses eventos desportivos. É esta, no fundo, a ideia generalizada que existe relativamente a esta matéria e aquela que, efetivamente, pelo menos se verificava. Usamos o passado porque, de facto, dizemos nós, talvez já não se verifique, pois parece ser esta última solução (a das isenções fiscais) que tem predominado nos últimos tempos, daí que o nosso propósito primordial passe por este aspeto, já que tentaremos provar, com a exemplificação de diversos grandes eventos desportivos internacionais, que é esta a realidade que mais tem ganho terreno, assumindo-se quase como a solução exclusiva desde meados de 2010.

---

<sup>793</sup> Cfr. KAROLINA TETŁAK, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 182.

## 18. Panorama geral

Em parte, provavelmente, como consequência dos Jogos Olímpicos, tradicionalmente, serem encarados como uma competição em que não existiam quaisquer prémios oficiais dos organizadores atribuídos aos vencedores, fossem eles prémios em dinheiro ou prémios/recompensas valiosos em espécie, sobretudo até aos anos 90 do século XX, a participação dos desportistas neste tipo de eventos era considerada fiscalmente neutra, por via de acordos informais ou práticas administrativas. Deve referir-se que esta forma enraizada de encarar esta situação levava mesmo a que fossem desconsiderados outros rendimentos gerados no quadro da participação nos Jogos Olímpicos e que, potencialmente, poderiam ser tributados com base no artigo 17.º da CMOCDE (e, claro, nas legislações fiscais nacionais). E, mais do que isso, esta ideia viria a alastrar-se e a tornar-se uma prática comum, pelo que até mesmo nos grandes eventos desportivos internacionais em que os organizadores ofereciam prémios em dinheiro significativos, o problema da tributação do rendimento dos desportistas, por parte dos Estados anfitriões destes eventos, não era um problema que se colocava, daí que, por exemplo, igualmente até meados dos anos 90 do século passado, os prémios recebidos pelos jogadores de futebol no Campeonato da Europa de Futebol (“UEFA Euro”) eram ignorados pelas autoridades fiscais dos Estados da fonte<sup>794</sup>.

No entanto, com o decorrer do tempo, as autoridades fiscais começaram a ter uma melhor perceção sobre o rendimento auferido pelos desportistas nestes certames desportivos, o que levou a que, em determinados grandes eventos desportivos internacionais, se começasse a proceder à tributação, por parte dos Estados que os hospedam, do rendimento que os desportistas auferem com a sua participação neste tipo de competições, algo que, algumas vezes, envolvia a criação de procedimentos simplificados, precisamente, para a cobrança de imposto. Mas, isto é só uma parte do que se observava. O outro lado da questão é que, paradoxalmente, ao mesmo tempo, começou a assistir-se, cada vez mais, a uma tendência para que os Estados anfitriões dos grandes eventos desportivos internacionais façam uma exceção às regras gerais tributárias e ofereçam uma isenção unilateral, específica e incidental (apenas para o respetivo evento desportivo), total ou parcial, a este tipo de rendimento<sup>795</sup>.

---

<sup>794</sup> Cfr. KAROLINA TETĀK, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 182 e 195, e “International Sports...”, *op. cit.*, p. 190 e 191.

<sup>795</sup> Não é só no âmbito do desporto que existem estas isenções fiscais unilaterais. Também encontramos estas isenções, por exemplo, no mundo do entretenimento. Quer enquanto isenções unilaterais especiais e incidentais para ocasiões específicas, quer enquanto isenções unilaterais estruturais. A respeito das primeiras podemos referir as isenções unilaterais para eventos como a Exposição Mundial de Lisboa, em 1998, ou a Exposição Mundial de Hannover, em 2000. Quanto às segundas, podemos citar a alemã “Orchestererlass” que é uma isenção que abrange o imposto sobre o rendimento (“Einkommensteuer”) para orquestras com mais de 4 artistas não residentes que sejam subsidiadas pelo governo nacional ou local do Estado da residência. Neste sentido, e, para mais exemplos, DICK MOLENAAR, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 167, 168 e 169.

Hoje em dia, assim, em muitos grandes eventos desportivos internacionais, o rendimento dos desportistas continua a não ser, total ou parcialmente, tributado, essencialmente como consequência de exigências das maiores organizações desportivas internacionais. É este é, precisamente, o ponto diferenciador. Se dantes, como dissemos, os Estados anfitriões deste tipo de eventos não tributavam o rendimento que os desportistas auferiam nestes certames desportivos, mas, sempre, como decorrência de acordos informais ou de uma prática administrativa que estava enraizada, no presente, em muitos casos, o que se verifica é algo mais do que isso.

São mesmo as maiores organizações desportivas que exigem esta isenção fiscal, ainda que inserida num pacote muito mais amplo de benefícios tributários para os grandes eventos desportivos internacionais<sup>796</sup>. No entanto, deve vincar-se, como, aliás, já deixámos explícito, que muitos Estados não abdicavam (e outros não abdicarão) do seu direito a tributar o rendimento dos desportistas, principalmente quando estão em causa prémios monetários substanciais e especialmente quando a organização desportiva internacional não exige diretamente que haja uma isenção fiscal, o que faz com que esta prática de concessão de isenções fiscais não pareça, em termos pelo menos teóricos, estar totalmente estabelecida, ainda que, mesmo nestes casos, não concedendo estes Estados uma isenção fiscal, alterando a sua legislação tributária substantiva, eles têm, muitas vezes, de mudar, em relação ao rendimento obtido em conexão com o evento desportivo, o procedimento de cobrança de imposto, normalmente simplificando-o, para que se evitem algumas dificuldades práticas<sup>797</sup>.

É, portanto, neste complexo esquema que ocorria a tributação do rendimento dos desportistas nos grandes eventos desportivos internacionais. E se a primeira solução (a cobrança de imposto sobre o rendimento dos desportistas não residentes), implicava, normalmente, uma simplificação do procedimento de cobrança de imposto, como teremos oportunidade de ver, e acarretava muitos problemas, não parecendo responder adequadamente aos desafios hodiernos

---

<sup>796</sup> Quanto ao modo de atuar da UEFA a este respeito, deixamos aqui a posição assumida depois do Campeonato da Europa de Futebol, de 2008: "In order to avoid such uncertainties in the future, UEFA developed a new approach for the 2012 Tournament [UEFA EURO] and all following Tournaments. This approach involves the governments of the host country(-ies) of the Tournament in the Bidding phase, where different guarantees were submitted by the government of the candidates' countries to UEFA, prior to the selection of the country to host the 2012 Tournament. In Phase one of the Bidding process, the government was required to provide UEFA with a guarantee related to the non-taxation of the foreign players in connection with the Tournament. In Phase two of the Bidding process, the government was required to provide UEFA with a guarantee that the actual legislation of the country is in line with the guarantee provided in Phase one, or that the relevant governments, together with the legislative authorities, shall provide UEFA with amended legislation to be in line with the guarantee provided in Phase one and a commitment that this legislation shall be implemented at least two years before the Tournament. • In case of joint bids, a harmonised draft law was required from the legislators of both of the bidding countries. • With this approach, UEFA is trying to solve any withholding tax issues on a legislative level before the Tournament in order to guarantee the taxation of the premiums in the countries of residence only and to avoid complications for players and NAs [National Associations] in connection with the payment of tax in the host country(-ies) for the Tournament". Neste sentido, STÉPHANE RYCHEN, "Taxation of Premiums to Football Players...", *op. cit.*, p. 274 e 275 (interpolações nossas).

<sup>797</sup> Cfr. KAROLINA TETLAK, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 195 e 234, e "International Sports...", *op. cit.*, p. 190.

que se colocam à tributação do rendimento dos desportistas (é importante vincar que, nestes eventos desportivos, está em causa a participação de inúmeros desportistas de diversos Estados), a segunda solução (a concessão de uma isenção fiscal ao rendimento dos desportistas não residentes) parece criar e potenciar outro tipo de questões e problemas.

### **19. Duas realidades: considerações gerais**

O que se tem verificado quando os Estados anfitriões dos grandes eventos desportivos internacionais querem proceder à tributação do rendimento dos desportistas, relacionado com estes certames, é a aplicação normal das regras gerais fiscais do Estado anfitrião ou, então, a alteração, no sentido de o tornar mais simples, do procedimento de cobrança de imposto, em relação ao rendimento obtido em conexão com o evento desportivo, normalmente através da introdução de um sistema centralizado de cobrança de imposto<sup>798</sup>.

Com base em TETŁAK, podemos referir o seguinte:

- Esta última solução é a introdução, para simplificar o procedimento de cobrança de imposto estabelecido pelos princípios da legislação do Estado anfitrião e para facilitar a execução das obrigações tributárias pelos desportistas, em acordo com a organização desportiva internacional respetiva do evento específico, de um sistema centralizado de cobrança de imposto sobre o rendimento destes sujeitos, por norma em torno do conceito de um agente pagador, cuja função é desempenhada, precisamente, pela organização desportiva internacional. Por sua vez, as federações desportivas nacionais também participam nas tarefas do agente pagador, desempenhando o papel de intermediários, nomeadamente para efeitos de pagamentos e fluxo de documentos;

- Aliás, o mais comum é a organização desportiva internacional servir como agente de retenção, deduzindo o montante de imposto dos pagamentos feitos às federações desportivas nacionais, que por sua vez pagam aos desportistas. Estas operações do sistema centralizado de cobrança de imposto são baseadas, precisamente, nas autorizações concedidas à organização desportiva internacional pelas federações desportivas nacionais e pelos desportistas que participam no grande evento desportivo internacional. Assim, as federações desportivas nacionais autorizam a organização desportiva internacional a deduzir dos pagamentos devidos a elas, sob as regras do sistema centralizado de cobrança de imposto, um montante igual ao imposto devido

---

<sup>798</sup> A FIFA adotou um sistema deste género no Campeonato do Mundo de Futebol da África do Sul, em 2010, e a UEFA até já o havia feito antes, aquando da realização do Campeonato da Europa de Futebol da Bélgica e da Holanda, realizado em 2000.

sobre o rendimento dos desportistas. Por norma, após a determinação da composição da equipa da seleção nacional, cada federação desportiva nacional tem de obter dos desportistas individuais um conjunto de informações, incluindo o nome do desportista, morada e Estado de residência e, também, uma procuração para que a organização desportiva internacional possa informar, em nome do desportista, às autoridades fiscais do Estado anfitrião do grande evento desportivo internacional, o rendimento que o desportista receba em conexão com a sua participação neste evento, bem como autorização para reter e cobrar o imposto. Após o final da competição, as federações desportivas nacionais remetem à organização desportiva internacional uma lista, assinada pelos desportistas, dos montantes que lhes foram atribuídos pela participação na competição, incluindo prémios, ajudas de custo e, algumas vezes até, pagamentos de patrocínio feitos aos desportistas através das federações desportivas nacionais. Por sua vez, a organização desportiva internacional transmite estas informações às autoridades fiscais competentes que, com base nas informações recebidas, calculam o imposto devido e apresentam à organização desportiva internacional uma declaração do montante de imposto atribuível ao Estado anfitrião. Assim, ao serem feitos os pagamentos para as federações desportivas nacionais que participaram no evento, a organização desportiva internacional deduz o montante de imposto devido pelos desportistas e depois remete a quantia adequada diretamente às contas bancárias das autoridades fiscais do Estado organizador do respetivo certame desportivo ou então remete para a comissão organizadora do respetivo evento que, por sua vez, é que remete essa quantia às autoridades fiscais do Estado anfitrião. De qualquer das formas, a organização desportiva internacional faz esses pagamentos normalmente através de fundos já acumulados. Em algumas situações, a adesão ao sistema centralizado de cobrança de imposto é opcional. No entanto, quando a federação desportiva nacional ou o desportista não aderem a este sistema, é aplicada ao seu rendimento uma taxa fiscal menos favorável, solução esta que visa constituir um incentivo para se utilizar o sistema de centralizado de cobrança de imposto;

- Deste modo, o bom funcionamento do sistema centralizado de cobrança de imposto, tendo em conta que implica uma série de formalidades e burocracia, depende da estreita cooperação entre as autoridades fiscais do Estado que hospeda o evento desportivo (particularmente nas situações em que o evento é organizado conjuntamente por dois ou mais Estados)<sup>799</sup>, o comité organizador local, as organizações desportivas internacionais e as

---

<sup>799</sup> O sistema centralizado de cobrança de imposto, no caso dos grandes eventos desportivos internacionais organizados por mais do que um Estado, terá sempre, por exemplo, através da atribuição adequada dos respetivos pagamentos pelas performances desportivas realizadas em cada Estado, que excluir a possibilidade de dupla tributação, exatamente, pelos Estados anfitriões. Assim, para efeitos da repartição do direito a tributar entre os Estados organizadores de um grande evento desportivo internacional, no cálculo da base fiscal, por norma, assume-se o rendimento bruto,

organizações desportivas nacionais, como, por exemplo, as federações desportivas nacionais. A principal vantagem desta solução é a compatibilidade com os princípios gerais do Direito Fiscal do Estado da fonte e com a regra do artigo 17.º da CMOUDE, presente na grande maioria das CDT's<sup>800</sup>.

Para todos os efeitos, o sistema centralizado de cobrança de imposto só pode ser aplicado quando o Estado anfitrião do evento desportivo internacional tem o direito a tributar o rendimento auferido pelos desportistas em conexão com as performances efetuadas no seu território com base na sua legislação tributária nacional e no âmbito das CDT's celebradas com os Estados da residência destes sujeitos.

Caso as CDT's tal não o permitam, o rendimento dos desportistas é tributado apenas nos seus Estados da residência. Desta forma, as autoridades fiscais têm de determinar o Estado da residência de cada desportista e de ter em conta as situações em que, nos termos de uma concreta CDT, o Estado da fonte não tem o direito a tributar o rendimento. Na situação de um grande evento desportivo internacional ser organizado por mais do que um Estado e perante a adoção de um sistema centralizado comum de cobrança de imposto, as coisas complicam-se um pouco mais. Por exemplo, no caso de a organização caber a dois Estados e, no cálculo do imposto a pagar pelos desportistas individuais, os rendimentos forem atribuídos, respetivamente, ao número de performances desportivas efetuadas em cada Estado, então, se um desportista que reside num Estado terceiro (Estado X) efetuar duas performances desportivas no Estado anfitrião Y e uma performance desportiva no outro Estado anfitrião (Estado Z), 2/3 do rendimento total serão sujeitos a imposto no Estado Y (uma vez que a CDT entre o Estado X e o Estado Y tal o permite), mas os outros 1/3 não poderão ser tributados no Estado Z porque a CDT entre este Estado e o Estado X não atribui ao Estado da fonte (o Estado Z neste caso) o direito a tributar o rendimento derivado das performances desportivas efetuadas pelos desportistas não residentes no seu território.

Por sua vez, pode dizer-se que é um fenómeno relativamente novo, mas uma tendência claramente visível, a prática da criação de regimes tributários especiais para os grandes eventos desportivos internacionais, dos quais, de entre os seus vários aspetos, se destaca a concessão de isenções fiscais para o rendimento dos desportistas que participam neste género de eventos, por parte dos seus Estados anfitriões (e propositadamente para estes certames desportivos), por influência das maiores organizações desportivas internacionais. Em termos gerais, o atual

---

relacionado com as performances realizadas durante o evento, recebido pelos desportistas, independentemente de essas performances terem lugar num Estado ou noutro. No cálculo do imposto a pagar pelos desportistas individuais, a receita bruta é, então, atribuída, respetivamente, para o número de performances desportivas efetuadas em cada Estado pela seleção nacional (se o desportista estiver integrado numa equipa deste género, que é o mais comum).

<sup>800</sup> Cfr. KAROLINA TETLAK, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 187, 188 e 274.

procedimento para a introdução deste tipo de regimes, compreende uma fase em que cada Estado interessado em sediar um grande evento desportivo internacional apresenta uma candidatura em resposta ao anúncio nesse sentido e oferece garantias governamentais à organização desportiva internacional responsável pelo certame desportivo em causa, incluindo no campo da tributação do rendimento dos desportistas. Após o Estado ser escolhido como o Estado anfitrião do grande evento desportivo internacional, um contrato sobre a organização do evento é concluído entre a organização desportiva internacional e o comité organizador local e subscrito pelo governo deste Estado. Este fenómeno é, de qualquer das formas, uma curiosidade legislativa e revela a enorme influência de entidades privadas no processo legislativo relativamente a questões tributárias<sup>801/802</sup>.

## 20. Problemas e desafios

Teoricamente, o artigo 17.º da CMOUDE parece criar um sistema racional de atribuição do direito a tributar o rendimento das operações estrangeiras dos desportistas, ao conceder um direito primário a tributá-lo ao Estado da fonte (no caso dos grandes eventos desportivos internacionais, o Estado anfitrião da competição) e ao o sujeitar a uma tributação secundária no Estado da residência dos desportistas. Contudo, sobretudo nos grandes eventos desportivos internacionais, parece que a realidade é o oposto: parece ser, precisa e paradoxalmente, a própria estrutura e redação deste preceito a tornar a tributação do rendimento dos desportistas na fonte ineficaz, sendo esta regra vista como um obstáculo às atividades transfronteiriças, tendo em conta o ambiente fiscal complexo que cria neste tipo de eventos. Na prática, por exemplo, muitas vezes, não podem ser tidos em conta, no cálculo do imposto no Estado da fonte, os altos custos de preparação, treino e mesmo de performance em que os desportistas podem incorrer e a base de tributação no Estado da fonte pode ser maior do que no Estado da residência, o que leva a que haja dificuldades na obtenção de um crédito fiscal neste último Estado, bem como as partes de

---

<sup>801</sup> Esta prática foi desenvolvida, sobretudo, por influência dos Jogos Olímpicos, durante as últimas duas décadas (a partir da tributação inédita do rendimento dos desportistas nos Jogos Olímpicos de Sydney, em 2000). As abordagens das maiores organizações desportivas internacionais a este nível, durante um certo tempo, pareciam divergir (isto apesar de não podermos dizer que haja, pelo menos ainda, da parte das organizações desportivas internacionais, uma política totalmente definida sobre todos os aspetos tributários dos grandes eventos desportivos internacionais). Por exemplo, enquanto o COI e a UEFA começaram a exigir, mais cedo, que fossem concedidas isenções fiscais ao rendimento dos desportistas nos grandes eventos desportivos internacionais pelos Estados que os hospedam, parecendo, aliás, a posição da UEFA a mais firme a este propósito (como tivemos oportunidade de referir), a FIFA foi mais cautelosa e não o tinha exigido, pelo menos tão claramente, e aceitava que existisse uma retenção na fonte sobre o rendimento dos futebolistas no Campeonato do Mundo de Futebol, embora, como, mais à frente, poderemos constatar, já não foi assim no último grande evento desportivo internacional que organizou. Um outro aspeto pertinente é que, dependendo da especificidade do sistema de fontes de direito dos Estados organizadores dos grandes eventos desportivos internacionais, as isenções fiscais, relativas ao rendimento dos desportistas, são introduzidas de diversas formas jurídicas, o que leva a que difira caso-a-caso, o escopo do rendimento abrangido por estas.

<sup>802</sup> Cfr. KAROLINA TETŁAK, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 195, 230, 234, 238, 296 e 299. Para uma descrição e análise detalhada do atual procedimento para a introdução deste tipo de regimes, no que ao COI e à UEFA diz respeito, ver KAROLINA TETŁAK, "Host city contract as a basis for tax exemption for major sporting events: towards privatization of sports law?", in *GSLTR – Global Sports Law and Taxation Reports*, n.º 3, 2012, p. 33 e 34, e "The taxpayer as the unofficial sponsor of the London 2012 Olympic Games", in *The International Sports Law Journal*, n.º 1/2, 2013, p. 97 e 98.

uma CDT podem ter diferentes regras fiscais de elegibilidade e diferentes montantes para as deduções que podem ser tidos em conta no processo de cobrança de imposto. Entre as administrações fiscais, também não parece estar suficientemente desenvolvida, a troca de informações, no que diz respeito a estadias de curta duração para fins desportivos. Consequentemente, nos casos em que os Estados anfitriões dos grandes eventos desportivos internacionais decidem tributar o rendimento dos desportistas que neles competem, embora de acordo com a OCDE o artigo 17.º permita evitar as dificuldades práticas que poderiam surgir, precisamente, ao se tributar o rendimento destes sujeitos, o que se verifica é que a aplicação desta disposição da CMOCDE é, por norma, como refere TETŁAK, “extremely complex due to the doubts arising under article 17, a plurality of forms of income received by the players and the number of bilateral treaties under which tax events occurring in the case of championships should be analysed”<sup>803</sup>.

Por isso, não só em relação a este tipo de eventos, mas no que respeita à aplicação, de um modo geral, do artigo 17.º da CMOCDE aos desportistas e *entertainers* não residentes, MOLENAAR usa a expressão de que é uma ilusão de que este artigo leva a uma tributação justa do rendimento destes sujeitos que efetuam performances a nível internacional e que, além disso, leva a uma outra ilusão: que a tributação do rendimento dos desportistas (e *entertainers*) contribui, consideravelmente, para os orçamentos dos Estados onde ocorrem as performances desportivas (ou de entretenimento). O autor refere que não passam mesmo de ilusões, pois, por um lado, estes sujeitos sofrem de tributação excessiva (e, às vezes, até de dupla tributação). Talvez, os desportistas e os *entertainers* de topo não sofram de tributação excessiva, mas estes representam apenas 1-2% de toda a população dos desportistas e *entertainers*, enquanto a grande maioria não ganha rendimentos elevados, pelo que estes últimos sujeitos precisam de uma tributação justa para poderem sobreviver neste campo. E, por outro lado, as receitas fiscais, nos Estados da fonte, relativamente ao rendimento dos desportistas e dos *entertainers* são negligenciáveis, enquanto as despesas administrativas são elevadas<sup>804</sup>. E, nós podemos acrescentar que quando, possivelmente, as receitas fiscais poderiam ser maiores (no caso da organização dos grandes eventos desportivos internacionais), os próprios Estados acabam por abdicar do seu direito a tributar o rendimento dos desportistas não residentes.

---

<sup>803</sup> Cfr. AUGUSTO FANTOZZI, “Conclusions”, *op.cit.*, p. 674, e KAROLINA TETŁAK, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 100, 251, 254 e 296.

<sup>804</sup> Cfr. DICK MOLENAAR, “The illusions of international...”, *op. cit.*, p. 90, 102 e 103.

A estrutura atual do artigo 17.º da CMOCDE, de facto, levanta muitas dúvidas. Podem surgir problemas, com a retenção na fonte, até mesmo no Estado que hospeda um grande evento desportivo internacional, tendo em conta que, no contexto destes eventos, é o Estado da fonte, e, dispondo somente de um curto período de tempo para examinar a situação fiscal dos desportistas, a necessitar de informação dos Estados da residência destes sujeitos e dos Estados onde estão sedeadas as organizações desportivas que realizam os pagamentos em conexão com a participação nestes certames desportivos, para proceder à tributação do rendimento dos desportistas não residentes no seu território, o que parece, paradoxalmente (e quase se pode dizer...ironicamente), inverter os papéis e pôr em causa, justamente, a justificação, por parte da OCDE, para a atribuição de um direito primário a tributar ao Estado da fonte (nomeada e principalmente, a incapacidade, por parte do Estado da residência, devido à enorme mobilidade dos desportistas e às inúmeras oportunidades para gerarem rendimento, de controlar, precisamente, o rendimento destes contribuintes, bem como **a necessidade de obter as informações necessárias, dadas pelo Estado da fonte, para a avaliação fiscal**), a qual não parece encontrar muito cabimento no contexto dos grandes eventos desportivos internacionais e responder adequadamente ao nível de desenvolvimento das relações sócio-económicas desportivas neste tipo particular de eventos. A conclusão, portanto, não pode ser outra que não a de que o artigo 17.º da CMOCDE merece críticas, no âmbito dos grandes eventos desportivos internacionais, envolvendo muitos participantes de diversos Estados. Este artigo não cumpre a sua função nestes eventos, sendo, aliás, a aplicação complexa deste preceito, com o direito do Estado da fonte a tributar o rendimento dos desportistas não residentes participantes nestes certames desportivos a ser muito pesado para impor e administrar<sup>805</sup>, o alcance desta disposição a ser muito estreito para abranger todas as formas pelas quais os desportistas modernos obtêm rendimento e a necessidade de dividir e alocar o rendimento para a regra distributiva adequada, algumas das razões, de entre outras, para que os Estados anfitriões dos grandes eventos desportivos internacionais se desviem dos princípios gerais de tributação do rendimento destes sujeitos e concedam, assim, uma isenção fiscal ao seu rendimento, algo agravado, ainda, pela participação de numerosos desportistas de diferentes Estados nestes eventos desportivos, o que implica a multiplicação dos problemas decorrentes da aplicação deste artigo, tornando as suas disposições ainda mais insuficientes e incapazes<sup>806</sup>.

---

<sup>805</sup> Mais difícil se torna quando a retenção na fonte, incidente sobre prémios e outros rendimentos relacionados com a participação num evento desportivo, diz respeito aos desportistas dos desportos de equipa a alinharem num jogo da seleção nacional ou a representarem clubes com residência fiscal num Estado terceiro.

<sup>806</sup> Cfr. KAROLINA TETLAK, *Taxation of International...*, op. cit., p. 100, 101, 251, 252, 254, 287 e 296.

O exemplo paradigmático da complexidade que envolve a tributação do rendimento dos desportistas não residentes no Estado onde ocorre a performance desportiva, diz respeito aos Jogos Olímpicos de Sydney, em 2000, que teremos oportunidade de analisar. Ainda que as receitas fiscais possam ter representado alguma compensação para a Austrália pelos custos de organizar este evento desportivo, a carga administrativa foi enorme, quer para as autoridades fiscais australianas e para as dos Estados da residência dos desportistas, quer para estes sujeitos e os seus consultores. E, provavelmente, a carga administrativa foi muito elevada quando comparada com a receita obtida com a cobrança do imposto<sup>807</sup>.

Indiscutivelmente, é um enorme desafio para as autoridades fiscais do Estado que hospeda um grande evento desportivo internacional a aplicação adequada do artigo 17.º da CMOCDE, já que, para avaliar a situação fiscal dos desportistas individuais, devem aplicar várias CDT's e leis nacionais e, ainda, precisam ter acesso a todos os acordos assinados pelo desportista para serem capazes de avaliar o quanto do rendimento resultante das suas performances desportivas é originado no seu território, e é, também, um fardo para os desportistas e para as associações desportivas e seleções e equipas participantes, já que estes têm de suportar enormes custos de consultoria fiscal por causa de ser necessário, para o cálculo do imposto a pagar, a aplicação do Direito interno de ambos os Estados (o da fonte e o da residência) e ter em conta as diferenças entre os sistemas jurídicos dos Estados individuais, o que faz com que a aplicação deste artigo seja vista como impraticável e indesejável. Além do mais, a aplicação do artigo 17.º da CMOCDE coloca os desportistas não residentes numa situação de desvantagem fiscal em relação aos outros não residentes envolvidos na preparação e realização dos grandes eventos desportivos internacionais. Em função de tudo isto, as organizações desportivas internacionais incentivam e exigem aos Estados anfitriões dos grandes eventos desportivos internacionais um tratamento tributário especial, que inclui, habitualmente, uma isenção fiscal para o rendimento dos desportistas não residentes e estes, face às dificuldades administrativas que também enfrentam, geralmente, concedem<sup>808/809</sup>.

---

<sup>807</sup> Cfr. AUGUSTO FANTOZZI, "Conclusions", *op.cit.*, p. 673, e DICK MOLENAAR, "Entertainers and Sportspersons...", *op. cit.*, p. 41.

<sup>808</sup> Uma vez que os outros indivíduos envolvidos nos grandes eventos desportivos internacionais seriam, previsivelmente, abrangidos pelas disposições dos artigos 7.º ou 15.º da CMOCDE e, assim, não estariam sujeitos a imposto sobre o seu rendimento no Estado anfitrião do evento desportivo, devido à ausência de um EE ou à sua curta estadia de tempo no território deste Estado, os beneficiários das isenções fiscais especialmente no que às pessoas singulares diz respeito parecem ser, realmente, os desportistas não residentes (ainda que deva ter-se em conta que todos os sujeitos residentes em Estados com os quais não haja CDT's celebradas, não fosse a existência da isenção fiscal, seriam, à partida, tributados sobre o seu rendimento, já que eles não podem tirar partido, precisamente, das CDT's). Diferente será a questão dos maiores beneficiários do tratamento tributário especial concedido a estes eventos, pois, neste caso, tal estatuto parece caber às organizações desportivas internacionais, às suas subsidiárias e aos seus parceiros comerciais.

<sup>809</sup> Cfr. KAROLINA TETŁAK, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 238, 254, 287 e 296. Para uma perspetiva que podemos dizer crítica dos benefícios tributários atribuídos às maiores organizações desportivas nos grandes eventos desportivos internacionais, mas, sobretudo, em relação aos benefícios atribuídos ao COI por causa dos Jogos Olímpicos de Londres, em 2012, ver KAROLINA TETŁAK, "The taxpayer as the unofficial sponsor...", *op. cit.*, p. 102 e 103.

Mas, não deixa de ser pertinente e curioso notar que os mesmos Estados que, muitas vezes, defendem, no seio da OCDE, que a tributação do rendimento dos desportistas que competem internacionalmente deve caber ao Estado da fonte, apelando à manutenção deste preceito na CM desta organização e rejeitando outras soluções com vista ao melhoramento da situação fiscal dos desportistas (no seu todo e não apenas em relação aos grandes eventos desportivos internacionais), sejam, depois, dos primeiros a conceder uma isenção fiscal ao rendimento dos desportistas neste tipo de eventos.

A ideia que parece estar cada vez mais presente é de que o mundo do desporto não está, nem vai ficar à espera de mudanças nas concretas CDT's (nós podemos dizer que não ficou à espera, como melhor veremos adiante). Como têm feito nos últimos anos, as maiores organizações desportivas internacionais vão continuar a incentivar e a pressionar ativamente os Estados anfitriões dos eventos desportivos a não cobrarem imposto sobre o rendimento dos desportistas não residentes, temporariamente presentes nos seus territórios, afastando-se, desta forma, os problemas que resultam da aplicação do artigo 17.º da CMOCDE, nomeadamente, a dupla tributação e a carga fiscal elevada<sup>810</sup>.

A origem dos regimes fiscais especiais para o rendimento dos desportistas não residentes é deveras complicada. Frisa TETŁAK que as razões para, no caso dos grandes eventos desportivos internacionais, existir um afastamento das regras gerais de tributação do rendimento dos desportistas não residentes são muitas, desde aspetos históricos e económicos a aspetos sociais e políticos complexos (não esquecendo as próprias dificuldades na aplicação do artigo 17.º da CMOCDE), sendo, nomeadamente, o facto de se tratar de eventos de interesse especial e de escala excepcional uma das razões apresentadas (por exemplo, muitos Estados reconhecem a natureza única do movimento olímpico e paraolímpico como uma razão para a organização deste tipo de eventos)<sup>811</sup>. Outra razão invocada é a própria realidade moderna de como o desporto funciona, em

---

<sup>810</sup> Cfr. DICK MOLENAAR, "Entertainers and Sportspersons...", *op. cit.*, p. 41.

<sup>811</sup> Por exemplo, a respeito dos Jogos Olímpicos de Inverno, de 2010, em Vancouver, no Canadá, a introdução de um regime tributário especial para este evento ficou a dever-se, sobretudo, à convicção do governo canadiano dos benefícios sociais, culturais e económicos significativos deste certame desportivo, que o levou a apoiar, portanto, tal introdução, bem como à existência de uma prática estabelecida de concessão de isenções tributárias para os Jogos Olímpicos (vendo-se aqui também a importância que um fator histórico pode ter). A importância de organizar eventos do género também pode ser vista no caso britânico, antes de Londres ter até organizado os Jogos Olímpicos, de 2012, e as finais da Liga dos Campeões de Futebol, de 2011 e 2013: "The country had already recognized the benefits that international sports events can have for cities and regions. In 1994, a Major Events Steering Group was founded to help sports governing bodies and local authorities bidding to host major sporting events. A report prepared by the group presented a framework for a coordinated and coherent approach to bidding to host the events. As a result, the UK Sports Council has adopted a policy and strategy for major sporting events and the government has released funds from the national lottery to support their organization. They have also announced a review of past practices in the taxation of foreign athletes, under which days spent on training were taken into account in the calculation of the part of the total income from sponsorship taxable in the United Kingdom". O mesmo se pode dizer a respeito da introdução de um regime tributário especial para o Campeonato da Europa de Futebol, de 2016, como também TETŁAK frisa: "Justifying the introduction of the special regime, the French government also emphasized that the hosting of major international sports competitions is an exceptional opportunity for nations. It contributes to regional development, modernization of infrastructure and social cohesion. It also contributes to economic development, both during the event, but also sustainable, strengthening the region's attractiveness for visitors or foreign investors. [...] The organization of this event allows France to strengthen its sports diplomacy and develop synergies between sports diplomacy

que este é liderado por organizações desportivas internacionais e até mesmo grandes empresas, aceitando-se a concessão de benefícios tributários para estes eventos, entre os quais as isenções fiscais para o rendimento dos desportistas, como um dos requisitos apresentados (e uma exigência imposta aos Estados candidatos a sediá-los) por estas organizações desportivas e encarando-os e vendo-os como uma tarefa pública que pertence à esfera de atividades do Estado, no contexto mais amplo do financiamento de eventos desportivos e de desportistas, com fundos públicos.

Com base na mesma autora, podemos dizer que:

- O principal problema destes regimes tributários especiais é que a sua criação levanta muitas dúvidas a vários níveis. Tendo em conta que a maioria das legislações fiscais nacionais preveem a tributação do rendimento, resultante de atividades desportivas no seu território, dos desportistas não residentes, e que os Estados só abdicam deste direito, fazendo uma exceção às regras gerais fiscais aplicáveis a estes sujeitos, por norma no que ao rendimento relacionado com este evento diz respeito, enquanto Estados anfitriões de um grande evento desportivo internacional, deve questionar-se se tal não conduz a uma injustificada diferenciação das regras de tributação previstas para o rendimento dos desportistas e, conseqüentemente, a um tratamento desigual dos contribuintes e a uma potencial discriminação fiscal (uma vez que leva a uma diferenciação até entre os próprios desportistas)<sup>812</sup>, à luz das normas constitucionais dos Estados anfitriões, tendo em conta a posição inconsistente e arbitrária destes desportistas na legislação nacional, não obstante devamos ter presente que os Estados são livres de moldar a sua legislação tributária interna, como consequência natural da sua soberania tributária, sendo aceitável até, nessa medida, que haja, entre os Estados que concorrem à organização de um grande evento desportivo internacional, um certo tipo de concorrência tributária<sup>813</sup>. Por tudo isto, mas também, essencialmente, por causa da exceção às regras gerais fiscais resultar de um acordo com uma

---

and economic diplomacy, in particular, by using the instruments of economic diplomacy as part of the process «Sport for export». [...] There is also another element that is difficult to quantify in terms of economic impact, which is the image of France. [...] Holding such competitions in high media coverage is considered beneficial to the national attractiveness". Neste sentido, KAROLINA TETLAK, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 206, e "The French tax dumping for sports mega-events: fiscal exemption for UEFA EURO 2016 and beyond", in *GSLTR – Global Sports Law and Taxation Reports*, n.º 1, 2015, p. 39 (aspas no original, interpolações nossas).

<sup>812</sup> A respeito deste ponto, deve dizer-se que com a atribuição de uma isenção fiscal ao rendimento dos desportistas nos grandes eventos desportivos internacionais acaba-se por se criar uma diferenciação entre os desportistas que competem neste tipo de eventos (os quais não veem o seu rendimento ser tributado) e todos os outros que competem em eventos desportivos de menor dimensão e menos mediáticos, em que não é concedida uma isenção fiscal ao rendimento que estes desportistas auferem, sendo estes normalmente tributados, com base nas regras gerais fiscais do Estado anfitrião deste evento, enquanto Estado da fonte.

<sup>813</sup> Na verdade, o desejo de organizar um grande evento desportivo internacional causa rivalidade entre os Estados e cidades candidatos a organizá-lo. E uma maneira de tentar ganhar protagonismo para a sua candidatura é oferecer regimes tributários favoráveis, que quanto mais amplos melhor, para o evento desportivo internacional e para a organização desportiva internacional. E não é discriminatório que os Estados tenham diferentes sistemas tributários e que as regras aplicáveis aos grandes eventos desportivos sejam diferentes. É, aliás, até aceitável, ainda que com uma forte limitação dentro da UE, diferenciar a tributação do rendimento dos não residentes dos residentes num Estado anfitrião de um evento desportivo deste género.

organização desportiva internacional (cujo poder de influência e pressão nesse sentido é um dos grandes motivos para a concessão de isenções fiscais ao rendimento dos desportistas), leva a que se ponha em causa, uma vez que tal pode resultar em irregularidades significativas no processo de elaboração da legislação fiscal<sup>814</sup>, a correção, legitimidade e adequação destes regimes fiscais especiais, à luz do Direito e da política fiscal internacional;

- As irregularidades na elaboração da legislação fiscal e a potencial discriminação fiscal são as consequências mais importantes da introdução de regimes tributários especiais propositadamente para os grandes eventos desportivos internacionais. Contudo, quanto ao último aspeto (o da potencial discriminação fiscal), deve fazer-se a ressalva de que não deixa de ser um paradoxo que sejam, precisamente, as isenções fiscais concedidas ao rendimento dos desportistas nestes eventos a eliminar a desigualdade de tratamento entre estes sujeitos e todos os outros que realizam as suas atividades profissionais no Estado anfitrião do evento desportivo, os quais, muitas vezes, fazem até parte da mesma equipa desportiva que os próprios desportistas, dado que o artigo 17.º da CMOCDE coloca os desportistas não residentes numa desvantagem fiscal em relação a todos estes outros não residentes envolvidos na preparação e realização destes certames desportivos, que, na sua grande maioria, não seriam já tributados sobre o seu rendimento no Estado da fonte (o Estado que hospeda o evento desportivo) em função da curta duração destes eventos desportivos e da aplicação dos artigos 7.º e 15.º da CMOCDE ao seu rendimento. E que, ao mesmo tempo, por outro lado, sejam estas isenções fiscais concedidas apenas ao rendimento dos desportistas que participam nos grandes eventos desportivos internacionais a torná-los nuns privilegiados em comparação com os outros desportistas participantes noutros eventos desportivos, tributados sobre o seu rendimento, no mesmo Estado, de acordo com as regras gerais fiscais, o que parece criar desigualdade fiscal até entre os próprios desportistas<sup>815</sup>.

### **20.1. Discriminação fiscal dos desportistas face a outros sujeitos e entre os próprios desportistas**

No contexto dos grandes eventos desportivos internacionais, podemos dizer que a tributação diferenciada do rendimento dos desportistas tem dois aspetos: em primeiro lugar, há

---

<sup>814</sup> TETŁAK parece ter mesmo muitas reservas a este propósito: "From a theoretical legal point of view, it results in unprecedented irregularities in the tax law-making process. The conditions for the organization of a great sporting event are specified in a contract of a private law nature which obliges the host country to implement preferential tax regulations for athletes. A guarantee issued in this regard by the government is then executed in accordance with the existing procedures for the creation of tax legislation. This phenomenon seems to be extremely dangerous for law-making in modern democratic states and sheds new light on the future development of the lobbying practice of private organizations with a global reach and influence".

<sup>815</sup> Cfr. KAROLINA TETŁAK, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 199, 229 a 238, 254, 287 e 296 a 299, e "Host city contract as basis for tax exemption...", *op. cit.*, p. 33 a 37.

uma diferença de tratamento entre o rendimento resultante das performances desportivas e aquele que advém da performance pessoal de outras atividades económicas, o que significa que os desportistas estão, em comparação com os outros sujeitos que exercem uma atividade económica que não tenha um caráter de performance desportiva, numa situação diferente (praticamente como o único grupo de contribuintes sujeitos a imposto sobre o seu rendimento no Estado da fonte, sobretudo no caso dos grandes eventos desportivos internacionais, sem qualquer limite de tempo), em função da aplicação de uma regra fiscal separada, menos favorável, o artigo 17.º da CMOCDE, o que levanta muitas controvérsias; em segundo lugar, o tratamento fiscal que é dado ao rendimento dos desportistas que participam em determinados eventos desportivos específicos, sobretudo nos grandes eventos desportivos internacionais, é diferente do tratamento fiscal que é dado ao rendimento dos outros desportistas, isto não obstante o Direito Fiscal Internacional, contido no artigo 17.º da CMOCDE e nas concretas CDT's, não prever, em relação aos grandes eventos desportivos internacionais, regras fiscais diferentes para o rendimento dos desportistas, já que é, essencialmente, uma iniciativa do legislador nacional a diversificação no tratamento do rendimento auferido pelos desportistas, em função de um evento desportivo particular<sup>816</sup>. Portanto, são, igualmente, duas, as maneiras através das quais se pode provar o caráter discriminatório das regras sobre a tributação do rendimento dos desportistas: inicialmente, mostrando a semelhança entre as atividades e o tipo de negócios efetuados pelos desportistas com as outras atividades económicas, também exercidas pessoalmente, geradoras de rendimento, efetuadas pelos outros sujeitos, e demonstrando que, devido à aplicação do artigo 17.º da CMOCDE, são alvo de um tratamento diferente; depois, demonstrando que a situação geral dos desportistas (tributados sobre o seu rendimento de acordo com as regras gerais fiscais) é semelhante à posição dos desportistas que participam nos grandes eventos desportivos internacionais (os quais, nestes certames desportivos, veem o seu rendimento estar sujeito a um regime fiscal especial favorável) e mostrando que existe uma injustificada diferenciação na sua tributação<sup>817</sup>.

Como frisa TETŁAK, “professional sporting activity is a kind of economic activity, which has been distinguished from other types of activities on the basis of the nature of this business”.

---

<sup>816</sup> “It should be noted that the effect of differentiating the tax situation of athletes may be brought about not only by the existing legal regulations, but also the practice of the tax authorities. For many years, the non-enforcement of income tax on foreign players participating in the Olympics was an administrative practice and had no legal basis. If such a practice is firmly established and consistently applied, an attempt to derogate from it and return to the general principles of taxation may in turn be objected to as unequal treatment. For example, due to the lack of a statutory exemption, the tax authorities of Ghana insisted that the local football association collect tax on bonuses received by the players for their participation in the Africa Cup of Nations in Angola in 2010. According to the taxman, it would be unfair if the players could avoid tax on prizes received in the competition. Only the parliament could decide to exempt such income from tax. However, despite the absence of a statutory exemption, the tax issue had not shown up before in relation to other awards received by the players in other international championships. The demand to pay tax on income from this particular event was therefore deemed unfair by the football federation”, refere TETŁAK.

<sup>817</sup> Cfr. KAROLINA TETŁAK, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 18, 223, 224, 226 e 274.

Salientando que a OCDE, na sua CM, tal como muitos Estados fizeram nas suas legislações internas, colocou as atividades desportivas na mesma categoria que as atividades artísticas, sujeitando-as, no que aos impostos sobre o rendimento diz respeito, a um tratamento idêntico, o que significa que, por um lado, entre as atividades desportivas e as atividades artísticas têm de haver semelhanças que justifiquem o seu tratamento similar e que, por outro lado, simultaneamente, estas duas atividades, em função de serem tributadas com base numa regra especial de tributação, o artigo 17.º da CMOCDE, possuem características comuns, que as diferenciam dos outros tipos de atividades económicas<sup>818</sup>. Assim, precisamente, quanto à diversificação no tratamento dos impostos sobre o rendimento dos desportistas face a outros sujeitos que exercem a sua atividade profissional de um modo independente ou que estão envolvidos em emprego remunerado e à discriminação que daí possa resultar, como resultado da aplicação do artigo 17.º da CMOCDE apenas aos desportistas (e aos *entertainers*), entendemos ser importante abordar esta questão nesta parte do nosso trabalho porque, como já o dissemos antes, o caso mais flagrante que melhor demonstra esta diferenciação na tributação ocorre, exatamente, no contexto dos grandes eventos desportivos internacionais. Isto porque, nestes eventos, o artigo 17.º da CMOCDE ao submeter o rendimento dos desportistas não residentes, derivado de atividades desportivas no Estado da fonte, a tributação neste Estado, o Estado anfitrião do evento desportivo, diferencia a situação fiscal dos desportistas (deixa-os numa posição fiscal completamente diferente, menos favorável), face a outros sujeitos que também efetuam serviços altamente pagos, como o pessoal administrativo e o pessoal de apoio, no contexto destes certames desportivos, os quais são tributados sobre o seu rendimento de acordo com as regras gerais dos artigos 7.º e 15.º da CMOCDE, não obstante o facto de estes últimos sujeitos e dos desportistas serem até, muitas vezes, membros da mesma equipa.

Ora, desta forma, quanto a esta questão deve, em primeiro lugar, ter-se presente que, como nota a mesma autora, “differentiation of the tax treatment of similar situations or persons does not in itself constitute an unacceptable breach of the principle of equality before the law. It amounts, however, to tax discrimination if different taxation is not justified and does not meet the requirements of proportionality and necessity”. E, em segundo lugar, portanto, examinar se as atividades desportivas efetuadas pelos desportistas diferem dos outros tipos de atividades económicas exercidas pessoalmente pelos demais sujeitos, de forma significativa, e se,

---

<sup>818</sup> Cfr. KAROLINA TETŁAK, *Taxation of International...*, op. cit., p. 227 e 228.

porventura, algumas das características das atividades desportivas justificam, de facto, um tratamento fiscal especial<sup>819</sup>.

As razões e argumentos para a introdução do artigo 17.º da CMOCDE, apresentados nas décadas de 1960 e 1980, quer nos Comentários a este preceito, quer noutros documentos (como o Relatório da OCDE de 1987), quer, mais recentemente, para a sua manutenção (no Relatório da OCDE de 2014), os quais, por já os termos analisado, não os expomos aqui de novo, remetendo para essa parte do nosso trabalho, devem distinguir suficientemente os desportistas (e os *entertainers*) de todos os outros contribuintes que também realizam, pessoalmente, serviços especializados no exterior. Antes de darmos uma resposta, devemos acrescentar que a própria OCDE reconheceu, em 1987, que os desportistas deviam ser tributados sobre o seu rendimento do mesmo modo que os demais contribuintes, ou seja, preferencialmente, no Estado da residência. Mas, destaca MOLENAAR: “[B]ecause of the lack of trust and «the difficulties for the country of residence in identifying the activities of its residents abroad» and [so] [...] because of problems with the exchange of information about performance income it did not seem to be possible to achieve this and therefore [...] the [...] OECD [...] concluded that taxation of artistes and sportsmen in the source country was still the right procedure, although this was an exception to the normal international tax allocation rules”. Acrescentando o mesmo autor: “In the fight against non-compliance and tax avoidance, even a distortion of competition turned out to be acceptable. [...] That is not a positive approach: because the tax authorities were not able in the 1980s to set up a good system of exchange of information, artistes [and sportsmen] had to suffer from the problems arising from source taxation. [...] What have artistes (and sportsmen) done to deserve this treatment?”<sup>820</sup>.

Além disso, importa acrescentar que a possibilidade de obter rendimentos significativos num curto período de tempo e de evitar a tributação do rendimento de acordo com as regras gerais fiscais não é característica apenas para os desportistas e os seus serviços, uma vez que existem, por exemplo, no *show business* de hoje e no mundo do entretenimento, também, outros sujeitos que realizam serviços semelhantes àqueles que são feitos pelos desportistas e pelos *entertainers* (nomeadamente, os modelos), que podem gerar, com as suas atividades (quer através de performances ao vivo, quer através dos meios de comunicação social), muito dinheiro no Estado da fonte igualmente num relativo curto período de tempo sem ser necessária a criação de um EE

---

<sup>819</sup> Cfr. KAROLINA TETŁAK, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 227, 228 e 252.

<sup>820</sup> Cfr. DICK MOLENAAR, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 42, 43 e 44 e 333 (aspas no original e interpolações nossas).

e que escapam do estreito âmbito de aplicação do artigo 17.º da CMOCD. E, por exemplo, também os realizadores, os *cameramen* e os compositores, bem como os coreógrafos e os produtores podem ganhar pelos seus serviços profissionais rendimentos elevados e conseguir escapar à tributação do seu rendimento no Estado da fonte. E dentro do mundo do desporto, imediatamente, pensamos nos treinadores das equipas desportivas ou, mesmo até, nos diretores desportivos ou nos empresários desportivos<sup>821</sup>.

Aliás, também fora do âmbito das artes e dos serviços de desporto, no mundo moderno, existem indivíduos, cujo rendimento é tributado de acordo com as regras gerais da CMOCD, que são altamente pagos por prestar serviços que não requerem uma estadia prolongada no Estado da fonte, caracterizando-se por uma alta mobilidade, como é o caso de serviços prestados na área da construção, reparação, aconselhamento ou consultoria, prestados por *staff* presente, fisicamente, no Estado da fonte, mas a trabalhar, nomeadamente, em hotéis sem criarem uma base fixa<sup>822</sup>.

Não escondamos os factos: os desportistas (e os *entertainers*) são, efetivamente, das pessoas com maior mobilidade no mundo. Mas, as preocupações com a cobrança de imposto, nomeadamente as questões de não cumprimento e de evasão fiscal, não devem ser exclusivas destes sujeitos não residentes. Destaca SANDLER: “The concern regarding the collection of taxes owing by non-residents is not unique to the entertainment [and sports] world. It is a concern with respect to any income arising in a country other than a taxpayer’s country of residence. It is questionable whether entertainers and athletes should be treated differently (for enforcement purposes) than other individuals or businesses providing highly mobile services (e.g., architects, engineers, contractors, etc. or incorporated businesses providing such services). [...] To the extent that a special regime is established to deal with entertainers and athletes, such individuals are necessarily divorced from other categories of taxpayers”. Algo que é corroborado por MOLENAAR: “A central question is whether non-resident artistes [and sportspersons] are in a comparable situation with other non-resident self-employed persons, companies or employees. This seems to be the case when artistes [and sportspersons] are compared with [...] architects, lawyers, [...] authors and many others who also live from the exploitation of their personal skills. Very often these self-employed people are even more mobile than artistes [and sportspersons]”<sup>823</sup>.

---

<sup>821</sup> Cfr. DANIEL SANDLER, *The Taxation of International Entertainers and Athletes: All the World’s a Stage*, Haia, Kluwer Law International, 1995, p. 179, e “Artistes and Sportsmen...”, *op. cit.*, p. 235; DICK MOLENAAR, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 309, e KAROLINA TETŁAK, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 237 e 252.

<sup>822</sup> Cfr. KAROLINA TETŁAK, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 258.

<sup>823</sup> Cfr. DANIEL SANDLER, *The Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 3 (interpolações nossas), e DICK MOLENAAR, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 309 (interpolações nossas).

E, no caso da preparação e organização dos grandes eventos desportivos internacionais, só os desportistas é que são alvo de um tratamento fiscal especial sobre o seu rendimento, não obstante estarem envolvidos sujeitos de diferentes profissões, a executar serviços e trabalhos distintos, que se podem caracterizar igualmente por uma grande mobilidade internacional e pela oportunidade de ganharem muito dinheiro num curto período de tempo. Além disso, uma vez mais, devemos frisar que, mesmo dentro das próprias equipas ou clubes (ou mesmo seleções), dos quais os desportistas fazem parte, existem outras pessoas a prestar serviços especializados (nomeadamente o pessoal por “de trás dos bastidores”, como o pessoal administrativo ou o pessoal técnico) que, similarmemente, também são, em alguns casos até se não melhor do que os desportistas, bem pagos, e que, igualmente, podem usar, para minimizar a sua carga tributária, estruturas fiscais sofisticadas. Assim, pelo menos no caso de desportistas ao abrigo de uma relação de emprego com um clube desportivo (ou equipa), é difícil presumir qualquer motivo de evasão fiscal, especialmente porque outros trabalhadores ou funcionários do mesmo clube (ou equipa), envolvidos nas performances desportivas, mas não as fazendo como “desportistas”, não estão sujeitos a imposto no Estado da fonte sobre o seu rendimento, devido ao facto de lhes ser aplicado o artigo 15.º da CMOCD<sup>824</sup>. Sendo este, de facto, o exemplo mais forte.

Efetivamente, hoje em dia, esta questão relativa à evasão fiscal por parte apenas dos desportistas tem muito que se lhe diga. O risco de comportamentos de evasão fiscal apenas por parte destes sujeitos parece ser exagerado e, portanto, as alegações de que os desportistas não revelam o seu rendimento no Estado da residência, em certa medida, não se justificam. Os desportistas não demonstram intenções disso mais do que as intenções normais. Já NITIKMAN punha em causa a perspectiva da OCDE, quando analisava, imagine-se, o Relatório desta organização de 1987: “What is not discussed [...] is why it was thought that artistes and athletes are more of a risk to under-report source country income than other taxpayers. The 1987 Report refers to a Canadian study on the matter but no details are given. There is essentially zero statistical data presented to prove the very assertion on which the reports are based, and at most the reports seem to be based on anecdotal rather than empirical evidence”<sup>825</sup>.

Ainda mais recentemente, tivemos um conjunto de notícias nos meios de comunicação social que tiveram grande relevância e mediatismo (os quais se justificam) sobre o facto de muitos sujeitos escaparem à tributação do seu rendimento. Ocorre-nos referir, a título meramente

---

<sup>824</sup> Cfr. KAROLINA TETĀK, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 229, 252 e 258, e “International Sports...”, *op. cit.*, p. 189.

<sup>825</sup> Cfr. DICK MOLENAAR, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 335, e JOEL A. NITIKMAN, “Article 17 of the OECD Model Treaty...”, *op. cit.*, p. 269 (interpolação nossa).

exemplificativo, os badalados “Panama Papers” e “Paradise Papers”. E, desconsiderando-se a nossa imprecisão científica, se, eventualmente, vimos o nome de alguns desportistas associados a estas notícias, também pudemos constatar que, para além desta categoria particular de contribuintes, também o nome de muitos outros sujeitos dos mais diversos quadrantes e das mais variadas áreas profissionais foi associado. Isto só confirma o que dissemos no início do parágrafo anterior: haverá, no campo do desporto, quem tente evitar a tributação do seu rendimento, mas não parece ser verdade que os desportistas estejam mais interessados nisso do que muitos outros sujeitos que efetuam os mais diversos serviços ou trabalhos.

E, além disso, mesmo em relação à não conformidade também muito mudou, já que se exige que os pagamentos sejam feitos, maioritariamente, através de transferências bancárias, em vez de dinheiro, pelo que as razões originais por detrás das disposições especiais de tributação do rendimento dos desportistas não são pelo menos tão válidas como dantes. Sobretudo nos grandes eventos desportivos internacionais, a existência de mecanismos transparentes para o fluxo de pagamentos permite aos Estados interessados, de forma a poderem calcular o imposto, ter acesso à informação necessária para tal. Além disso, aos desportistas é-lhes exigido que mantenham registos e livros de contabilidade, para além do facto dos dados sobre os seus rendimentos estarem sujeitos aos mecanismos de troca de informações, aumentando estes dois aspetos a transparência das suas receitas. Contudo, para todos os efeitos, não podemos deixar de ressaltar que, até mesmo no contexto dos grandes eventos desportivos internacionais, alguns tipos de rendimento, como, por exemplo, os dos contratos de patrocínio, podem, de facto, estar fora do alcance das autoridades fiscais do Estado da fonte (e até mesmo do Estado da residência), principalmente nos casos em que o patrocinador de um desportista for uma entidade sediada num Estado terceiro, já que os mecanismos transparentes para o fluxo de pagamentos só se aplicam aos prémios pagos por e através das organizações desportivas<sup>826</sup>.

Ou seja, resumindo, tentando encontrar, em termos teóricos, na doutrina, uma justificação para a OCDE recomendar um tratamento fiscal diferenciado dos desportistas face a outros sujeitos, podemos apontar os seguintes fatores: - a possibilidade de as deslocações transfronteiriças dos desportistas serem mais frequentes, surgindo até a dúvida de, em casos extremos, ser difícil decidir em que Estado eles residem; a questão de transferirem, mais facilmente do que outros contribuintes, a sua residência para “paraísos fiscais”; - o facto de alguns destes sujeitos serem pessoas de sucesso e famosas, juntamente com a presunção de que

---

<sup>826</sup> Cfr. KAROLINA TETŁAK, *Taxation of International...*, op. cit., p. 229.

ganham muito dinheiro, o que leva a que seja difícil ignorar a performance de um desportista num Estado; o rumor de que os desportistas tentam evitar a sua tributação pode ter sido ampliado por alguns casos que realmente tiveram lugar, além de que a própria fama de alguns desportistas envolvidos pode ter provocado uma reação mais hostil do que aquela que se verifica em relação a outras profissões “silenciosas” que usaram os mesmos esquemas de evasão fiscal; - o facto de os benefícios atribuídos aos desportistas no Estado da fonte poderem ser maiores do que aqueles que são atribuídos a outras pessoas que efetuam atividades em vários Estados, pelo que as regras dos artigos 7.º e 15.º da CMOCDE podem não abrangê-los apropriadamente<sup>827</sup>.

Contudo, em relação a todas elas, parece-nos que devemos responder negativamente, manifestando a nossa opinião de que não parece haver qualquer distinção significativa entre as atividades dos desportistas (e dos *entertainers*) em relação às atividades de outros sujeitos que justifiquem um tratamento fiscal especial, atendendo a que: - como já o dissemos um sem número de vezes, a grande mobilidade internacional e a possibilidade de se ganhar rendimentos elevados são também características de outras profissões; a maior parte dos desportistas não são famosos, nem ganham muito dinheiro, tratando-se de pessoas “normais”, não sendo, portanto, a eles que o Relatório da OCDE de 1987, essencialmente, se referia, podendo até dar-se o caso, como vimos, de outros sujeitos ganharem bem mais do que os desportistas; - a presunção de que os desportistas residem em “paraísos fiscais” parece ser mais baseada na sua “vida pública”, do que, mais propriamente, em dados e documentos estatísticos, já que essas mudanças de residência, atendendo, por exemplo, às mudanças que implicam no contexto familiar (os familiares do desportista têm que mudar os seus hábitos) não são fáceis; - só em casos muito excecionais os desportistas podem tirar proveito de mais benefícios que os outros contribuintes no Estado da fonte, e, mesmo nesses casos, é bom lembrar que estes sujeitos também gastam algum do dinheiro que obtêm neste Estado, por exemplo através das suas estadias em hotéis<sup>828</sup>.

São, deste modo, muitos argumentos contra o facto de apenas os desportistas serem alvo de um tratamento fiscal diferenciado, parecendo, pois, que a própria natureza das atividades desportivas não pode ser considerada como uma razão razoável, legítima e, portanto, decisiva, para diferenciar a atribuição de direitos de tributação e para que, assim, o Estado da fonte possa impor uma tributação irrestrita sobre o rendimento dos desportistas, pelo que, em conclusão, quer a existência de uma regra especial de tributação apenas para os desportistas, o artigo 17.º da

---

<sup>827</sup> Cfr. YASMIN WAGNER, “The Historical Background of Art. 17...”, *op. cit.*, p. 67 e 68.

<sup>828</sup> Cfr. YASMIN WAGNER, “The Historical Background of Art. 17...”, *op. cit.*, p. 67 e 68.

CMOCDE, cujas razões para a sua introdução não se encontram devidamente justificadas, quer, deste modo, mesmo a falta de qualquer requisito, que sirva de limite à tributação no Estado da fonte destes sujeitos, são muito difíceis de justificar<sup>829</sup>. Com efeito, o facto de somente os serviços desportivos (e de entretenimento), em contraste com todos os outros negócios e serviços, serem os únicos a serem tributados no Estado da fonte, independentemente de eles terem ou não um EE naquele Estado, não é justificável. Além disso, à luz do n.º 2 do artigo 17.º da CMOCDE, as entidades que empregam os desportistas estão sujeitas a regras fiscais separadas, pelo menos em relação ao rendimento dos desportistas, e a situação fiscal de nenhum outro negócio depende do tipo de serviços realizados pelo seu *staff*. Daí que apenas reste, como justificação para esta diferenciação, a abordagem pragmática dos Estados da fonte, a qual permite, pela aplicação do artigo 17.º da CMOCDE, que estes tenham uma participação nos lucros dos envolvidos na indústria do desporto, que, de outro modo, não seria possível, mas que, igualmente, não parece estar suficientemente justificada do ponto de vista do princípio da igualdade perante a lei<sup>830</sup>.

Deste modo, o artigo 17.º da CMOCDE, na sua forma atual, introduz diferenças injustificáveis entre as regras para a tributação do rendimento dos desportistas e as regras para a tributação do rendimento de todos os outros sujeitos, colocando os desportistas como o único grupo de contribuintes sujeito a um “acerto de contas” diferente, menos benéfico. E, como dissemos, não deixa de ser curioso que seja a concessão de uma isenção fiscal, por parte do Estado onde ocorre a performance desportiva, atribuída dentro de um regime tributário especial mais amplo, introduzido propositadamente para os grandes eventos desportivos internacionais, por solicitação das organizações desportivas, a eliminar estas diferenças, igualando os desportistas no que ao tratamento fiscal do seu rendimento diz respeito, com todas as outras pessoas não residentes, também temporariamente presentes no Estado anfitrião do evento desportivo, envolvidas na preparação e realização desse evento. Assim, por tudo, pode dizer-se que a tributação discriminatória do rendimento dos desportistas não residentes, promovida e consentida pela OCDE, é merecedora de críticas, na medida em que não encontramos justificação para que assim seja<sup>831/832</sup>.

---

<sup>829</sup> NITIKMAN é claro: “If Art. 17 ever had any justifications, which seems doubtful, it no longer does”.

<sup>830</sup> Cfr. JOEL A. NITIKMAN, “Article 17 of the OECD Model Treaty...”, *op. cit.*, p. 274, e KAROLINA TETŁAK, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 237, 252, 258 e 260.

<sup>831</sup> Merecem destaque duas notas, que TETŁAK refere: “This limitation is gradually phased out in EU Member States. [And] importantly, the provisions of article 24 of the OECD Model regarding non-discrimination do not apply to foreign athletes. Non-resident sportsmen do not enjoy treaty protection in the case of differential treatment in the country of source, regardless of whether they are employed or carry on a business activity”. NITIKMAN considera que o carácter discriminatório deste artigo não se encontra justificado nos dias de hoje e que, por isso, poderá ser mesmo inconstitucional no Canadá, não obstante não ser uma matéria isenta de dúvidas.

<sup>832</sup> Cfr. JOEL A. NITIKMAN, “Article 17 of the OECD Model Treaty...”, *op. cit.*, p. 272, 273 e 274, e KAROLINA TETŁAK, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 224, 229, 266 e 298 (interpolação nossa).

Quanto à diferenciação do tratamento fiscal do rendimento que acontece dentro do próprio grupo de desportistas, os desportistas participantes nos grandes eventos desportivos internacionais estão sujeitos a um tratamento fiscal favorável sobre o seu rendimento, única e precisamente, com base no tipo de evento a partir do qual recebem rendimentos, distinguindo-se de todos os outros desportistas que participam noutra tipo de eventos desportivos, os quais veem o seu rendimento ser abrangido pelas regras gerais fiscais e, portanto, sobrecarregado com impostos no Estado da fonte, o Estado anfitrião do evento desportivo. Daí que se deva analisar, e fazemo-lo com base em TETŁAK, tendo em conta que na maioria das constituições modernas é defendida a igualdade de tratamento entre contribuintes que se encontram em situação semelhante, se este tratamento divergente é de carácter discriminatório, determinando se a situação fiscal dos desportistas que participam nos grandes eventos desportivos internacionais, abrangidos por um regime fiscal favorável, é suficientemente diferente da dos desportistas que participam nos outros eventos desportivos e desportistas em geral e se estas regras diferentes de tributação, apenas introduzidas em função da importância de um evento desportivo específico, estão suficiente e significativamente justificadas, em termos legais.

Uma primeira ressalva deve ser feita: só mesmo nas situações em que a legislação nacional do Estado anfitrião de um evento desportivo prevê a cobrança de imposto sobre o rendimento dos desportistas não residentes, mas em que este Estado decide renunciar a esse direito, no que diz respeito a esse evento desportivo particular, é que se pode, eventualmente, alegar uma diferenciação injustificada entre a tributação do rendimento auferido pelos desportistas não residentes nesse certame desportivo, em comparação com a tributação do rendimento dos demais desportistas que competem noutros eventos desportivos. Não equivale, necessariamente, no entanto, a uma desigualdade inaceitável perante a lei, nem deve levantar questões de natureza constitucional, o Estado anfitrião do evento desportivo, por exemplo, só conceder uma isenção fiscal ao rendimento dos desportistas não residentes e não o fazer em relação ao rendimento dos seus desportistas residentes, como o mesmo acontece em relação ao facto de os Estados terem regras diferentes para a tributação do rendimento que os desportistas obtêm com a sua participação em eventos desportivos. Contudo, tendo em conta que soluções arbitrárias não devem conduzir a uma diferenciação injustificada nas regras de tributação para o rendimento dos desportistas sob a legislação nacional, à luz das regras constitucionais de um determinado Estado, e, igualmente, tendo em conta que, como se disse, muitas vezes, os desportistas, sob o Direito interno de um Estado, dependendo do evento no qual participam, estão sujeitos a um tratamento

fiscal diferente, pode, de facto, surgir uma desigualdade injustificada perante a lei, daí que seja essencial legitimar e justificar a concessão de benefícios fiscais a determinadas categorias de desportistas e o financiamento dos grandes eventos desportivos internacionais com fundos públicos.

A existência de benefícios fiscais num determinado grande evento desportivo internacional parece depender, em grande parte, do poder de negociação e dos requisitos estabelecidos pela organização desportiva internacional por detrás de tal evento<sup>833</sup>, o que parece não constituir, do ponto de vista legal, à luz das normas de um Estado de direito democrático, um critério claro para a diferenciação da situação fiscal dos desportistas que participam em diferentes competições desportivas, já que um fator tão factual não parece justificar a existência de determinados privilégios nalguns eventos desportivos e noutros não, sobretudo naqueles que não gozam da atenção dos meios de comunicação social e do apoio de uma organização desportiva forte<sup>834</sup>. Por isso, se o Estado anfitrião do grande evento desportivo internacional, em geral, cobra um imposto sobre o rendimento obtido pelos desportistas não residentes, uma derrogação dos princípios gerais de tributação do rendimento destes sujeitos, concedida, principalmente, por pressão das maiores organizações desportivas internacionais, parece ter efeitos adversos sobre o sistema jurídico nacional, causando a inconsistência interna deste e a discriminação de uma parte dos desportistas, já que esta derrogação não parece encontrar-se plenamente justificada.

Um claro exemplo que levanta questões de igualdade e de justiça fiscal é o caso do Reino Unido, no que respeita à sua política fiscal inconsistente referente aos desportistas que participam nos vários eventos desportivos realizados neste Estado, já que, como teremos oportunidade de ver e analisar, concedeu isenções fiscais (que foram introduzidas de forma a aumentar a sua atratividade como candidato a sediar grandes eventos desportivos internacionais) a determinados eventos desportivos, mas só especificamente em relação a estes (como, por exemplo, os Jogos Olímpicos de Londres, em 2012, e as finais da Liga dos Campeões de Futebol, de 2011 e 2013), o que não parece adequado, ao não abranger todos os outros desportistas que participam noutros eventos desportivos (nomeadamente, no torneio de Wimbledon em ténis ou no “British Open Golf Championship”), sendo certo que isto pode até levar os desportistas que competem nestes últimos eventos (e as organizações desportivas) a fazerem pressão, solicitando,

---

<sup>833</sup> Ainda que também se deverão ter em conta todos os outros fatores (já vistos anteriormente) que, do ponto de vista dos Estados anfitriões dos grandes eventos desportivos internacionais, justificam a introdução de benefícios fiscais para estes eventos e que se prendem, em grande medida, com a natureza única de tais certames desportivos.

<sup>834</sup> Por exemplo, mesmo no caso dos Jogos Olímpicos, em que não existem prémios em dinheiro concedidos pelos organizadores oficiais, o que os diferencia de muitas outras competições desportivas, tal argumento não parece justificar um tratamento fiscal especial, pois os desportistas acabam por receber, em relação a este evento desportivo em específico, rendimento de muitas outras formas.

precisa e igualmente, isenções fiscais semelhantes<sup>835</sup>. Assim, a maior consequência do afastamento dos princípios gerais de tributação do rendimento dos desportistas no caso dos grandes eventos desportivos internacionais parece mesmo ser a discriminação entre os próprios desportistas<sup>836/837</sup>.

## **21. Situação fiscal dos desportistas nos grandes eventos desportivos internacionais: soluções específicas**

Existem soluções respeitantes à situação fiscal dos desportistas diretamente relacionadas apenas com os grandes eventos desportivos internacionais, a maior parte delas, tentando excluir ou facilitar a tributação do rendimento destes sujeitos nestes certames desportivos<sup>838</sup>.

Uma destas soluções passa pela criação de um local fixo para a realização destes grandes eventos desportivos internacionais, tal e qual como ocorria nos Jogos Olímpicos da Antiguidade, que eram sempre realizados em Olímpia, o que permitiria a introdução de uma política coerente e consistente sobre a tributação do rendimento auferido pelos desportistas que participassem nestes eventos, facilitando-se a tarefa destes sujeitos e das autoridades fiscais, já que o rendimento destes contribuintes continuaria sujeito à legislação nacional do Estado da fonte e do Estado da residência, mas o facto de que o Estado da fonte não mudaria, contrariamente ao que sucede hoje em dia, com uma constante troca das cidades de diferentes Estados que servem de anfitriãs, por exemplo, aos Jogos Olímpicos, com a consequente troca, também, dos sistemas legais e fiscais, tornaria a situação muito mais clara e exigiria apenas um único acordo entre o

---

<sup>835</sup> “A recent – and significant – example [...] is [the] discussion which arose around the Diamond League event held in the United Kingdom in 2010. The famous Jamaican sprinter Usain Bolt refused to participate in the competition because of the UK tax, which he would have to pay on his winnings, and on part of his global earnings from sponsorship. The United Kingdom uses a broad interpretation of the principle of territoriality, claiming that it has the right to tax such part of the sponsorship payments received by athletes that can be assigned to their performance in the United Kingdom even if the payments are made abroad by a non-resident to a foreign athlete or a rent-a-star company. Although this approach is consistent with article 17 of the OECD Model, it resulted in inconsistent behaviour of the UK tax authorities when it became clear that the United Kingdom began to be overlooked in the race for hosting major sporting events. As a result, the country departed from its general rules on several occasions and offered tax-free treatment of athletes, e.g. in the case of the Olympic Games in London in 2012 and the Champions League in 2011 [and 2013]. Such an exemption was not provided for the Diamond League athletics or Wimbledon. Taking into account the tax benefits for selected sporting events, the reaction of the Jamaican sports celebrity is not surprising. It is natural that in such a situation, there occurs the feeling of opposition against the unequal treatment and the belief that it is not worth it to take part in competitions burdened with tax at source, especially since participation in other championships in the same country may bring a tax-free prize. The decision of the Jamaican runner sparked a debate in the media and fuelled an open and heated discussion about the tax treatment of sporting events. It also encouraged other athletes to refuse to participate in competitions not covered by a tax immunity”, refere TETŁAK. E, de facto, também em 2010, golfistas americanos anunciaram que não iriam participar na competição de golfe “Ryder Cup” desse ano, no País de Gales, por causa da elevada taxa de retenção na fonte.

<sup>836</sup> Uma outra questão diferente, mas também pertinente e controversa, seria analisar a própria concessão de benefícios fiscais especiais aos desportistas, em comparação, neste caso, com todos os demais sujeitos, no sentido de avaliar se os desportistas, enquanto modelos de virtude e de inspiração para milhões de pessoas, com toda a estima e admiração que lhes é prestada (sobretudo aos desportistas mais bem sucedidos), devem, portanto, enquanto modelos, pagar impostos sobre o seu rendimento, de forma a servirem de exemplo para os outros cidadãos ou se merecem um tratamento especial, precisamente, por causa de serem esses arquétipos.

<sup>837</sup> Cfr. KAROLINA TETŁAK, “UK Tax Breaks for the 2013 UEFA...”, *op. cit.*, p. 229 e 230; “UK tax policy towards sports stars”, 2015, disponível em <http://www.sportsandtaxation.com/2015/09/uk-tax-policy-towards-sports-stars/>, e *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 206, 224 a 231, 237, 267, 268, 279 e 285 a 288 (interpolações nossas).

<sup>838</sup> Soluções sugeridas com base em KAROLINA TETŁAK, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 267 a 279.

Estado anfitrião do evento desportivo e a organização desportiva internacional respetiva<sup>839</sup>. No entanto, esta solução, ainda que merecedora de alguns elogios, é praticamente impossível ser aceite pela comunidade internacional e, portanto, ser posta em prática, atendendo a todas as razões (históricas, políticas, sociais e económicas) que levam os Estados a estar interessados na organização destes eventos desportivos<sup>840</sup>.

Uma outra possível solução, a este respeito, seria a adoção de uma ficção jurídica da localização fixa de um grande evento desportivo internacional, em que, por exemplo, o Estado da residência da respetiva organização desportiva internacional, à qual o evento pertencesse, tornar-se-ia o anfitrião permanente do evento para fins fiscais, já que, através da ficção legal, este Estado seria, precisamente, considerado o Estado da fonte, na aceção das CDT's, ainda que, em termos práticos, o evento desportivo internacional tivesse lugar noutro Estado, o que permitiria que continuasse a haver uma troca dos Estados que sedeiam os grandes eventos desportivos internacionais, como acontece agora, além de que permitiria, igualmente, a necessária estabilidade do regime jurídico que regularia o ambiente legal do evento desportivo. Para todos os efeitos, esta solução nunca seria muito abrangente e levantaria inúmeras questões, podendo até levar a que houvesse uma maior diversificação da situação fiscal dos desportistas entre si ou que esta se mantivesse nos moldes atuais, já que se, por exemplo, o Estado anfitrião fictício isentasse o rendimento de todos os desportistas não residentes<sup>841</sup>, ainda que esta solução permitisse melhorar a situação fiscal destes desportistas em concreto, inversamente levantaria as mesmas preocupações quanto à violação do princípio da igualdade perante a lei que se verificam, atualmente, com os grandes eventos desportivos internacionais em que são concedidas isenções fiscais semelhantes em contraponto com todos aqueles em que tais isenções não são concedidas<sup>842</sup>.

---

<sup>839</sup> Além do mais, se o Estado anfitrião do evento desportivo decidisse isentar do imposto nacional, como muitas vezes acontece, o rendimento auferido pelos desportistas não residentes em conexão com a sua participação neste evento, a questão do imposto retido na fonte seria completamente eliminada. O Dubai, um dos emirados dos Emirados Árabes Unidos, é visto, muitas vezes, como o candidato ideal para a realização permanente de grandes eventos desportivos internacionais, já que não tem imposto sobre o rendimento e tem baseado uma parte do seu desenvolvimento económico em eventos desportivos internacionais, com uma enorme estratégia de promoção a este respeito.

<sup>840</sup> Não deixa de ser relevante e, digamos, curioso, o ponto de vista, defendido por alguns estudiosos do fenómeno desportivo e, particularmente, do futebol, quanto ao futuro deste desporto e relativo à realização de um determinado torneio ou competição de futebol muito peculiar, num local fixo, que iria, sem dúvida, negociar condições fiscais favoráveis para o rendimento dos desportistas e que passa pela substituição das seleções nacionais por equipas a representar as maiores empresas transnacionais, como a Adidas, a Coca-Cola, a MasterCard ou a Nike, com as finais dos campeonatos mundiais a serem realizadas, anualmente, entre estas equipas, num local permanente e construído propositadamente para o efeito, chamado "Fifaland", em Las Vegas (EUA). Os melhores futebolistas do mundo representariam estas equipas e as regras do jogo seriam alteradas para fazer destes campeonatos mais atrativos.

<sup>841</sup> Na ausência de uma isenção fiscal, possivelmente seria necessária a introdução de um procedimento simplificado apropriado para a cobrança de imposto, bem como regras estritas para a repartição do direito a tributar entre o Estado anfitrião real e o Estado anfitrião fictício.

<sup>842</sup> TETLAK enumera as questões mais difíceis de responder e mais intrincadas se uma solução deste género fosse aplicada: "What would be the legal basis for such a fiction? What would be the legal effect of a contract with the host city, the status of the sports organization and regulations applicable to the event? What legislative measures should be adopted in the real and fictional host countries to provide an adequate legal framework for such a solution? Is it necessary to enter into an agreement between the real and the fictional host country? Would it be acceptable to adopt a legal fiction as to the source state in the light of article 17 of the OECD Model, which clearly refers to the place of performance of personal services

A criação de um tratado fiscal multilateral por parte das organizações desportivas internacionais, ao qual os Estados que fossem participar num determinado grande evento desportivo internacional coberto pelo tratado pudessem aderir, é mais uma solução que merece, a este nível, referência. Deve, desde logo, frisar-se, que são pouco comuns os tratados fiscais multilaterais, ainda que, dentro dos poucos que existem, aqueles que são mais eficazes acabam por ser os que estão organizados em torno apenas de uma questão. Ora, tendo em conta, precisamente, este dado, parece que, deste modo, a tributação do rendimento auferido pelos desportistas não residentes que participam em grandes eventos desportivos internacionais parece ser uma questão até bastante estreita sobre a qual, possivelmente, um tratado fiscal multilateral podia ser negociado. No entanto, ainda que sem grandes pretensões de aprofundarmos o assunto, essencialmente, duas questões são incontornáveis: a primeira diz respeito a qual seria o âmbito de aplicação do tratado<sup>843</sup>; e a segunda, por sua vez, prende-se com o procedimento segundo o qual tal tratado seria negociado e concluído. De qualquer das formas, se o tratado multilateral dissesse respeito a um maior número de grandes eventos desportivos internacionais, maior seria a uniformidade fiscal de um maior número de competições e, possivelmente, de um maior número de desportistas.

Claro que, também nesta situação da existência de um tratado multilateral, os Estados Contratantes poderiam concordar em conceder uma isenção fiscal padrão para o rendimento obtido a partir de um evento realizado no seu território<sup>844</sup>. Em vez da existência de uma isenção fiscal, poderia ponderar-se, também, em alternativa, a utilização de uma cláusula de indemnização de imposto opcional semelhante à que está incluída no contrato da cidade anfitriã dos Jogos Olímpicos com o COI e que melhor veremos à frente no nosso trabalho<sup>845</sup>. Por tudo isto, estamos em crer que a celebração de um tratado fiscal multilateral com o propósito que vimos garantiria,

---

by the sportsmen? How to solve the problem of possible conflicts or gaps that would arise if some states of residence of athletes respected the fiction, while others did not? How to ensure the deductibility of tax by players in the state of residence if the fictional state of source levied a tax and the state of residence did not respect the legal fiction of the fixed location? Could the participation of representatives of a country in the competition be conditional on the acceptance of the legal fiction for the event?"

<sup>843</sup> A respeito desta primeira questão seria necessário determinar se o tratado multilateral se aplicaria a um grande evento desportivo internacional específico, como, por exemplo, os Jogos Olímpicos ou o Campeonato do Mundo de Futebol, ou se ele devia ser projetado para fins mais amplos. No caso de ele ter um fim mais amplo e aplicar-se, nomeadamente, a todos os grandes eventos desportivos internacionais seria preciso definir-se, precisamente, o termo "grande evento desportivo internacional" (o termo poderia basear-se, nomeadamente, no número de Estados representados ou participantes internacionais). Claro que quantos mais eventos desportivos abrangesse, mais necessária seria uma intensa cooperação entre todas as principais organizações desportivas internacionais, enquanto que se o tratado fiscal multilateral abrangesse exclusivamente um grande evento desportivo internacional (por exemplo, os Jogos Olímpicos), a organização desportiva internacional que possui e gere o evento seria o principal promotor do tratado e poderia, portanto, tentar elaborá-lo de acordo com suas expectativas e necessidades.

<sup>844</sup> Ora, uma vez mais, seria necessário também determinar o âmbito das pessoas com direito a beneficiar da isenção, bem como o seu quadro tempo durante o qual estaria em vigor. Podiam, por exemplo, ser abrangidos pela isenção só os desportistas ou, então, mais ao agrado das organizações desportivas internacionais, os desportistas, todos os outros indivíduos envolvidos na organização e realização destes eventos, incluindo os membros das equipas que não competem, bem como, ainda, as próprias organizações desportivas, as suas subsidiárias e os seus parceiros comerciais, e, igualmente, os comités organizadores locais. Além disso, no que diz respeito aos desportistas, o tratado fiscal multilateral deveria conter uma definição de "rendimentos derivados da performance" e especificar a noção de fonte de rendimento neste contexto.

<sup>845</sup> Devemos referir, contudo, que nenhum Estado anfitrião dos Jogos Olímpicos usou até agora esta possibilidade.

em princípio, uma distribuição eficiente do direito a tributar, ao mesmo tempo que se protegeriam os desportistas do fenómeno da dupla tributação e se garantiria, no caso da existência de uma isenção, um tratamento fiscal idêntico sobre o rendimento dos desportistas não residentes que participassem no evento desportivo, independentemente de qual Estado o hospedasse num determinado ano<sup>846</sup>. Poderia era surgir o problema de um tratamento diferenciado do rendimento obtido pelos desportistas se este tratamento dissesse respeito a apenas um grande evento desportivo internacional, no caso do tratado fiscal multilateral ser apenas respeitante a esse certame desportivo. Contudo, se cobrisse não apenas um, mas vários grandes eventos desportivos internacionais, seleccionados por um critério específico razoável<sup>847</sup> e, ainda que fosse necessário demonstrar a validade de tal seleção e a importância do critério de diferenciação, para que se pudesse, de alguma forma, evitar ou pelo menos atenuar o efeito de discriminação fiscal entre os desportistas, mais sujeitos deste género estariam em melhores condições a este respeito, embora nem todos os problemas e críticas que atualmente se verificam seriam afastados, já que não se eliminariam, mesmo neste caso, totalmente, por exemplo, os problemas dos regimes tributários especialmente criados para eventos não cobertos pelo tratado, o que poderia até complicar a situação fiscal dos desportistas que competem internacionalmente.

Solução que merece, também ela, ser destacada, diz respeito a uma possível mudança ou, pelo menos, que se complementem os estatutos e os regulamentos internos das organizações desportivas internacionais com disposições relativas à tributação do rendimento dos desportistas que participam nos grandes eventos desportivos internacionais, nomeadamente, através da preparação e implementação de uma cláusula relevante sobre o regime fiscal desejado para o rendimento destes sujeitos nestes eventos. É comum as organizações desportivas internacionais, pelo menos algumas, prepararem um questionário e um modelo de contrato (contrato esse que será celebrado mais tarde com a cidade ou Estado que ganhe o direito a sediar o evento desportivo) sobre a organização do respetivo evento, pelo que, para melhorar este conceito, poder-se-iam, precisamente, complementar os regulamentos internos das organizações desportivas internacionais com disposições relativas à tributação do rendimento dos desportistas que participam nestes certames desportivos, as quais teriam em conta, exatamente, os termos em que esta tributação ocorreria e as quais permitiriam, igualmente, unificar a abordagem dos Estados

---

<sup>846</sup> Além disso, uma vez que o tratado multilateral teria a força jurídica de uma convenção internacional, não precisaria de quaisquer medidas legislativas suplementares para a sua eficácia no Direito interno (exceto, necessariamente, a sua ratificação) e as disposições do potencial tratado fiscal multilateral relativo a determinados grandes eventos desportivos internacionais constituiria *lex specialis* em relação às disposições das CDT's celebradas pelos Estados-partes do tratado multilateral.

<sup>847</sup> Um critério relevante poderia ser o financiamento de um grande evento desportivo internacional por uma parte considerável de fundos públicos, o que seria consistente com o n.º 3 opcional do artigo 17.º da CMOCDE.

anfitriões em relação às questões fiscais relacionadas com o rendimento destes sujeitos que participam nestes eventos desportivos, já que procurar-se-ia que todos os Estados, logo na fase de candidatura a sediar o evento desportivo, ou seja, enquanto Estados candidatos, fossem obrigados a fornecer garantias sobre a adoção e aplicação dos regulamentos na forma imposta pela organização desportiva internacional, como aliás já acontece muitas vezes. Assim, preparar-se-ia, de modo a que houvesse uma convergência completa do tratamento fiscal do rendimento dos desportistas que participam nos grandes eventos desportivos internacionais, por exemplo, uma cláusula relevante sobre o regime fiscal desejado para o rendimento destes sujeitos nestes eventos, a qual teria em conta as consequências fiscais de se ganhar rendimento a partir de performances desportivas, já que, atualmente, alguns dos regulamentos das organizações desportivas internacionais, ainda que se refiram a muitas questões, não se referem diretamente à posição dos desportistas nos sistemas fiscais dos Estados anfitriões<sup>848</sup>.

A questão-chave seria a redação da cláusula fiscal e a sua relação jurídica com o acordo sobre a organização do evento celebrado após a seleção da cidade sede<sup>849</sup>. A redação da cláusula teria sempre de ser bem ponderada, para se poder determinar o seu âmbito: teriam de se determinar que itens de rendimento seriam abrangidos pela cláusula, a que quadro temporal se aplicaria, quais os tipos de impostos cuja cobrança poderia ser dispensada e, ainda, claro, até, a que sujeitos esta se aplicaria, tendo em conta que poderia abranger outros sujeitos que não apenas os desportistas<sup>850</sup>. Uma cláusula ampla no que respeita aos sujeitos abrangidos, ainda que com as suas desvantagens, permitiria uma maior igualdade de tratamento fiscal, no Estado anfitrião, de todos os indivíduos que estivessem lá temporariamente envolvidos na organização e realização do evento, independentemente das disposições existentes nas CDT's e na legislação nacional, desde

---

<sup>848</sup> A cláusula poderia, nomeadamente, referir que os Estados candidatos teriam que aceitar a renúncia ao seu direito a tributar o rendimento dos desportistas não residentes.

<sup>849</sup> A respeito da primeira questão (da redação da cláusula), poderia deixar-se ao Estado anfitrião alguma discricionariedade quanto à forma de como implementar os requisitos fiscais, desde que os seus principais objetivos fossem cumpridos, ou seja, o acordo com o Estado anfitrião não teria que exigir uma isenção fiscal absoluta, mas sim o efeito da neutralidade fiscal no Estado da fonte (assim, por exemplo, o Estado anfitrião poderia escolher entre uma isenção fiscal para os pagamentos recebidos pelos desportistas no âmbito da sua participação no evento desportivo ou optar pela extrapolação dos pagamentos, através de uma indemnização *gross-up*). A propósito da segunda questão (relação jurídica da cláusula com o acordo sobre a organização do evento celebrado após a seleção da cidade sede), as disposições do regulamento seriam clarificadas nos termos do contrato sobre a organização do evento, celebrado com o Estado selecionado pela organização desportiva internacional, de acordo com um modelo pré-preparado, tendo em conta as especificidades do sistema fiscal do Estado em causa.

<sup>850</sup> Teria de se decidir: - se a cláusula abrangeria apenas os prémios recebidos pelos desportistas, como resultado da obtenção de uma performance desportiva de mérito no evento ou se esta abrangeria todos os rendimentos auferidos em conexão com a participação no evento desportivo; - se abrangeria apenas o período da duração do evento desportivo ou se abrangeria esse período juntamente com um período razoável antes do evento e após o seu término (o que parece ser a melhor solução); - se abrangeria, igualmente, os membros não-desportistas das equipas ou seleções estrangeiras, entre outros, treinadores, cozinheiros, dirigentes, médicos, assistentes, psicólogos, administradores, massagistas, engenheiros, fisioterapeutas, diretores de comunicação, mecânicos ou até mesmo jornalistas (isto independentemente de estas pessoas, à partida, não serem tributadas sobre o seu rendimento no Estado da fonte com base nas disposições equivalentes aos artigos 7.º e 15.º da CMOCDE). A cláusula também podia ser estendida, de forma a abranger, ainda, os funcionários das organizações desportivas e das suas subsidiárias, bem como os indivíduos que trabalhassem para os parceiros comerciais da organização desportiva, como os proprietários dos direitos de televisão e as pessoas que para eles trabalhassem e os patrocinadores do evento.

que as disposições dos regulamentos fossem transpostas para o Direito interno<sup>851</sup>. Também se teria de levar em conta o facto de a cláusula dever conter uma disposição anti-abuso que permitisse a exclusão de benefícios fiscais em relação às estruturas de otimização contratuais, cujo objetivo fosse principalmente obter, por exemplo, a isenção fiscal, no caso de esta existir. Esta solução não deixa, contudo, de apresentar inúmeros problemas, destacando-se, obrigatoriamente, a questão da legalidade de tal compromisso à luz das normas de um Estado de direito democrático.

Como temos visto até agora, a maior parte das soluções sugeridas em relação ao tratamento fiscal do rendimento dos desportistas não residentes, ainda que não pressuponham necessariamente tal escolha, consideram, pelo menos, a possibilidade de o Estado anfitrião do evento desportivo não levar a cabo a cobrança de imposto na fonte. Contudo, existem também soluções propostas na doutrina que preveem que se mantenha a retenção na fonte, o que pode ser do agrado de vários Estados, ainda que simplificando o procedimento de retenção na fonte<sup>852</sup>. A este respeito, merece referência, sobretudo, uma solução: a introdução de um sistema centralizado e simplificado de cobrança de imposto no Estado anfitrião do grande evento desportivo internacional sobre o rendimento dos desportistas não residentes. Ora, esta solução passaria por o Estado anfitrião do grande evento desportivo internacional introduzir um sistema simplificado de cobrança de imposto sobre o rendimento dos desportistas<sup>853</sup>, cujo objetivo passaria por, precisamente, tornar mais simples o procedimento de cobrança de imposto estabelecido pela legislação do Estado anfitrião e facilitar a execução das obrigações tributárias pelos desportistas individuais, sendo, as principais vantagens desta solução, a compatibilidade com os princípios gerais de Direito Fiscal do Estado da fonte que se aplicam aos desportistas não residentes e também o facto de se tratar de uma resposta às objeções levantadas sobre a natureza discriminatória dos regimes tributários especiais criados propositadamente para os grandes

---

<sup>851</sup> A este respeito, no sentido de procurar saber se as organizações desportivas internacionais podem adotar disposições que imponham regras específicas de tributação do rendimento dos desportistas, TETŁAK dá conta do seu ponto de vista até da natureza jurídica dos regulamentos emitidos por estas entidades, questão que tem tanto de interessante, como de controversa: "The regulations of the sports organizations, including a tax clause applicable to sportsmen, would not in themselves lead to the granting of the tax exemption and would not create the basis for the request of certain treatment by the concerned persons. It is because the statutes of international sports organizations are binding only for those affiliated to the organization and must be consistent with applicable general laws of the residence country of the organization. Only through proper adoption of appropriate national legislation could the host country validate the requirements of the regulations, e.g. as part of its commitment to the sports organization. Such a situation would occur in the event of a contract with the international sports organization concluded by the state or entered into by the national sports federation and underwritten by the state. Interested persons might rely on the tax exemption, implemented in national law, although they could not rely on the rules of the sports organization and apply them directly. From a legal perspective, the discussed solution is therefore a unilateral tax measure, initiated and shaped by the commitment of the authorities of the state in relation to the sports organization".

<sup>852</sup> Até porque, para todos os efeitos, no caso dos grandes eventos desportivos internacionais, a tributação no Estado da fonte é legítima, já que serão usadas infraestruturas deste Estado e existe uma ligação forte entre o rendimento e o local onde a atividade é fisicamente realizada.

<sup>853</sup> Tal e qual como sucedeu com a organização do Campeonato da Europa de Futebol da Bélgica e da Holanda, em 2000, e com o Campeonato do Mundo de Futebol na África do Sul, em 2010, como teremos oportunidade de ver.

eventos desportivos internacionais porque o Estado anfitrião não iria, então, afastar-se dos seus princípios gerais de tributação<sup>854</sup>.

Muitas questões se levantam, mesmo assim, a propósito da introdução de uma solução deste género, mas, essencialmente, seria necessário definir a taxa de imposto e o método de determinação da matéria coletável, bem como se a tributação deveria incidir sobre os rendimentos numa base líquida ou numa base bruta<sup>855</sup>. De resto, a cobrança de imposto sobre o rendimento da participação no evento desportivo deveria ser centralizada e organizada em torno do conceito de um agente pagador, cuja função poderia ser desempenhada pela organização desportiva internacional<sup>856</sup> ou por outra entidade, cabendo, neste caso às federações desportivas nacionais, o papel de intermediários, para efeitos de pagamentos e fluxo de documentos, participando, também, elas, assim, nas tarefas do agente pagador, o que significa que o bom funcionamento deste sistema dependeria, sempre, da estreita cooperação entre autoridades fiscais do Estado anfitrião, com as organizações desportivas quer nacionais, quer internacionais<sup>857</sup>. Não se pode deixar, no entanto, de referir que esta solução não estaria isenta de problemas: esta solução requer uma série de formalidades e burocracias complexas, bem como a consulta permanente com as autoridades fiscais do Estado da fonte, sendo, aliás, a principal desvantagem desta solução, claro, a manutenção da separação dos desportistas como o único grupo de contribuintes sujeitos a imposto sobre o seu rendimento no Estado anfitrião, sem qualquer limite, com todas as dificuldades que daí advêm<sup>858</sup>.

---

<sup>854</sup> Além disso, ao mesmo tempo, a adaptação dos mecanismos de cobrança de imposto para as especificidades de um evento desportivo internacional, envolvendo muitos participantes de diferentes Estados faz com que seja uma solução eficaz e racional.

<sup>855</sup> A taxa de imposto poderia ser constante e proporcional e a tributação seria feita sobre uma base bruta, ainda que se prevendo a adoção de um valor fixo de deduções fiscais.

<sup>856</sup> Como aconteceu com a UEFA e a FIFA nos eventos desportivos que há pouco referimos (Campeonato da Europa de Futebol da Bélgica e da Holanda, em 2000, e Campeonato do Mundo de Futebol na África do Sul, em 2010, respetivamente).

<sup>857</sup> Sentir-se-ia, ainda, uma maior necessidade de cooperação nas situações em que os eventos desportivos fossem organizados por mais de um Estado, já que, por exemplo, nestes casos, o sistema simplificado e centralizado de cobrança de imposto teria que excluir a possibilidade de dupla tributação pelos respetivos Estados anfitriões, nomeadamente, através da alocação adequada dos pagamentos às performances desportivas realizadas em cada um deles.

<sup>858</sup> Os outros problemas discutidos a propósito da aplicação do artigo 17.º da CMOCDE manter-se-iam também, nomeadamente, a questão do Estado da fonte, para cobrar os impostos, ter de aplicar um número significativo de CDT's, bem como todas as questões relacionadas com a determinação da base tributável, em particular em relação aos pagamentos de patrocínio e publicidade.

## **22. Caso dos grandes eventos desportivos internacionais: período até 2010**

### **22.1. Tributação do rendimento dos desportistas**

#### **22.1.1. Primeiro exemplo em que isso aconteceu<sup>859</sup>**

O papel de destaque a este propósito cabe, essencialmente, a um Estado: aos EUA. Em dois momentos distintos e consecutivos. O primeiro diz respeito à realização, em solo americano, do Campeonato do Mundo de Futebol (“FIFA World Cup”), de 1994, no qual os EUA procederam à tributação do rendimento resultante dos prémios pagos aos jogadores de futebol, em função da sua participação neste torneio, através da implementação de um sistema especial de cobrança de imposto, em acordo com a FIFA, tornando-se este no primeiro caso registado em que se verificou a cobrança de imposto sobre o rendimento dos participantes num grande evento desportivo internacional. Por sua vez, o segundo momento, apenas dois anos depois, em 1996, está relacionado com os Jogos Olímpicos de Atlanta (EUA), e, ainda que não tenha passado de uma tentativa, merece igualmente referência, dado que terá contribuído decisivamente para que mais Estados adquirissem uma maior consciência da possibilidade de, enquanto anfitriões deste tipo de eventos, cobrarem imposto sobre os vários tipos de rendimento recebido pelos desportistas não residentes em conexão com a sua participação nestes certames desportivos: as autoridades fiscais dos EUA tentaram tributar o rendimento recebido pelos desportistas olímpicos não residentes, mas, neste caso, oriundos de terceiros<sup>860</sup>, tentativa apenas frustrada à última hora, por causa da falta de apoio no Congresso Americano, sendo este Estado, uma vez mais, o primeiro a interessar-se por outras formas de rendimento, sobretudo, por patrocínios, recebido pelos desportistas não residentes relacionado com as suas performances desportivas no Estado da fonte.

#### **22.1.2. Campeonato do Mundo de Futebol (“FIFA World Cup”), de 1998, em França<sup>861</sup>**

A França impôs o seu direito a tributar o rendimento dos desportistas não residentes, aquando da realização no seu território do Campeonato do Mundo de Futebol, de 1998. Foi tributado em França (o Estado da fonte) o rendimento que dizia respeito aos prémios do torneio recebidos em função e em conexão, precisamente, com a participação nesse evento, com a particularidade de, no acordo entre a FIFA e as autoridades fiscais francesas, ter sido assumido

---

<sup>859</sup> Ponto elaborado com base em KAROLINA TETŁAK, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 182, e “International Sports...”, *op. cit.*, p. 191 e 192.

<sup>860</sup> Como terceiros referimo-nos a outras entidades que não os organizadores dos Jogos Olímpicos.

<sup>861</sup> Ponto elaborado com base em KAROLINA TETŁAK, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 182, e “International Sports...”, *op. cit.*, p. 191.

que 1/3 de todos os pagamentos, feitos por esta organização internacional às federações de futebol que participavam no torneio, deveriam ser considerados como sendo bônus para os jogadores. E a taxa de imposto fixa sobre estes bônus foi definida em 15%. Um outro aspeto a ter em conta era a aplicação de uma taxa fiscal menos favorável de 33,33% ao rendimento da associação nacional de futebol ou do futebolista que não cumprissem com o sistema de cobrança de imposto, administrado pela FIFA.

### **22.1.3. Jogos Olímpicos de 2000, em Sydney, na Austrália<sup>862</sup>**

Se, no caso dos Jogos Olímpicos de Atlanta, de 1996, não passou de uma tentativa, por sua vez, a Austrália decidiu ir mais longe e impor, de forma inédita, o seu direito a tributar o rendimento recebido de terceiros, pelos desportistas olímpicos não residentes, que tivessem uma relação/conexão com as suas performances desportivas nos Jogos Olímpicos de 2000, em Sydney. Assim, qualquer montante que os desportistas (e, diga-se, o *staff* de apoio) recebessem (por exemplo, bônus em dinheiro dos seus comités olímpicos nacionais, federações desportivas e até mesmo patrocinadores), juntamente com as despesas dedutíveis relevantes, pelas suas prestações desportivas de sucesso, nomeadamente pela obtenção de medalhas olímpicas<sup>863</sup>, devia ser declarado como rendimento tributável, sobre o qual teriam, portanto, de pagar impostos na Austrália, mesmo que eles recebessem o dinheiro apenas depois de voltarem para casa, ou seja, independentemente do lugar em que o bônus fosse pago e até de onde o contrato tivesse sido celebrado, já que para as autoridades fiscais australianas os impostos eram-lhes devidos, uma vez que esse rendimento era resultado de atividades pessoais desportivas realizadas em território australiano<sup>864</sup>.

---

<sup>862</sup> Ponto elaborado com base em DICK MOLENAAR, "Minimum threshold...", *op. cit.*, p. 12 e 13; JOÃO PAULO VALADAS GUIMARÃES, "A Tributação do Desporto: Alguns...", *op. cit.*, p. 405; KAROLINA TETŁAK, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 182 e 183, e "International Sports...", *op. cit.*, p. 192, e MICHAEL DIRKIS, "Australia", in *Taxation of Entertainers and Sportspersons Performing Abroad* (Coordenação: Guglielmo Maisto), Amsterdão, IBFD, 2016, p. 264 e 265.

<sup>863</sup> Os desportistas não eram tributados sobre as próprias medalhas, mas sobre quaisquer valores obtidos diretamente como resultado da sua participação nos Jogos Olímpicos de Sydney.

<sup>864</sup> No entanto, esta tributação foi em si toda ela muito confusa e inconveniente, com uma enorme burocracia associada (todos os desportistas tiveram de preencher declarações de imposto australianas, apesar de a maior parte não ter auferido rendimentos elevados), e uma das razões para que as organizações desportivas internacionais tomassem consciência dos problemas resultantes da aplicação do artigo 17.º da CMOCDE e viessem, depois, a procurar soluções para os afastar, nomeadamente, fazendo pressão sobre os Estados anfitriões dos eventos desportivos para abdicarem do seu direito a tributar, aquando da sua realização, como já tivemos oportunidade de ver.

#### **22.1.4. Campeonato da Europa de Futebol (“UEFA Euro”), de 2000, na Bélgica e na Holanda<sup>865</sup>**

A Bélgica e a Holanda organizaram conjuntamente o Campeonato Europeu de Futebol, de 2000<sup>866</sup>. E, em estreita cooperação e através de um esforço muito significativo, tendo em conta as divergências na estrutura dos sistemas tributários dos dois Estados no que diz respeito à tributação do rendimento dos desportistas não residentes, o que implicava padronizar os procedimentos de cálculo e de retenção de imposto na fonte (e, até mesmo, superar as diferenças linguísticas), procederam, ainda que tal não tenha sido exigido no âmbito do contrato com a UEFA, à criação de um sistema especial centralizado comum de cobrança de imposto sobre o rendimento dos jogadores<sup>867</sup>.

Com base no sistema centralizado comum de cobrança de imposto adotado, aos jogadores de futebol não residentes era aplicada uma taxa fixa de 18% sobre o rendimento. Para este efeito, em relação ao rendimento dos futebolistas não residentes que participassem no Campeonato da Europa de Futebol, a fim de igualar as taxas de imposto com a Bélgica, a Holanda teve de diminuir a taxa que habitualmente aplicava de 20% para 18%. De facto, este sistema era semelhante às regras gerais fiscais em vigor não na Holanda, mas sim na Bélgica. No entanto, se, no caso da Bélgica, o imposto retido na fonte era final, no caso da Holanda, os jogadores, caso pretendessem, tinham o direito de apresentar declarações fiscais normais para reivindicarem o imposto pago em excesso, já que a taxa de 18% tinha sido introduzida propositadamente para o fim do Campeonato da Europa de Futebol<sup>868</sup>. A UEFA, por sua vez, atuou como agente de retenção e, assim, ao fazer os pagamentos para as associações nacionais de futebol que participaram no

---

<sup>865</sup> Ponto elaborado com base em ANNE MIEKE VANDEKERKHOVE e ELLEN VANDINGENEN, “Belgium”, in *Taxation of Entertainers and Sportspersons Performing Abroad* (Coordenação: Guglielmo Maisto), Amsterdão, IBFD, 2016, p. 337, 338 e 339, e KAROLINA TETŁAK, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 186 a 190, e “International Sports...”, *op. cit.*, p. 195, 196 e 197.

<sup>866</sup> Esta foi a primeira vez que dois Estados organizaram em conjunto uma competição destas.

<sup>867</sup> TETŁAK descreve, em termos gerais, o modo como cada Estado tributava, habitualmente, o rendimento dos desportistas não residentes: “The tax laws applicable in Belgium provided for an 18% withholding tax on income earned by non-resident athletes in respect of sports activities performed in Belgium. The tax was charged on income (after deduction of fixed costs) by the entity making the payment, even if the income was actually paid outside Belgium. It was not possible to file an annual tax return and take into account the actual costs incurred. In the Netherlands, in turn, foreign athletes were subject to income tax on earnings generated in the Netherlands, whereby it was presumed for the purpose of withholding tax that sports activities were performed within the employment relationship. As a rule, the paying agent was the entity with which the athlete had signed an agreement on performance. In the case of international sports events, the status of the paying agent fell on the sports organization, provided that it had a PE in the Netherlands. Additionally, the entity organizing or co-organizing a sports event was responsible for proper payment of tax at source. Non-resident athletes performing temporarily (less than 3 months) in the Netherlands were subject to withholding tax at the rate of 20%, but they also had the right to file an annual tax return, declare the expenses incurred and calculate the income tax at a progressive scale”.

<sup>868</sup> Na verdade, como se diz na nota de rodapé anterior, as regras fiscais holandesas, fora do contexto do Campeonato da Europa de Futebol, sujeitavam o rendimento dos desportistas não residentes a uma taxa de retenção na fonte de 20%, mas com a possibilidade de, entre outras coisas, se calcular o imposto sobre o rendimento numa escala progressiva. Existiam, para este efeito, duas taxas de imposto progressivas, uma de 4,5% e outra de 8,5%, que eram inferiores à taxa de 18% estabelecida para o propósito do evento desportivo. Para compensar esta diferença, a Holanda concedeu a possibilidade de os futebolistas pagarem os seus impostos à taxa mais baixa se não recebessem mais de 22.700 euros pela sua performance desportiva neste Estado. Para receber um reembolso até 3.200 euros, o jogador tinha de apresentar uma declaração de imposto sobre o rendimento junto das autoridades fiscais holandesas. Se o imposto que tinha sido cobrado pela Holanda tivesse excedido o montante do imposto final mostrado nas declarações fiscais, o excedente era devolvido à UEFA, que depois transferiria o montante apropriado para as federações e estas, por sua vez, para os futebolistas.

torneio (as quais, também, fariam, depois, os pagamentos aos jogadores), deduziu o montante de imposto devido por estes últimos sujeitos e remeteu a quantia em causa às contas bancárias das autoridades fiscais belgas e holandesas. Deve referir-se que a federação de futebol ou o futebolista podiam optar se queriam ou não aderir ao sistema centralizado de cobrança de imposto, mas, quando não o fizessem, a UEFA era obrigada a reter 18% a 45% do valor líquido transferido para a federação.

Merece destaque o facto de o rendimento sujeito a imposto não compreender os rendimentos provenientes das atividades comerciais dos jogadores, já que, no resto, compreendia praticamente todos os rendimentos que estes sujeitos auferissem em função da sua participação no Campeonato da Europa de Futebol, desde ajudas de custo (como refeições e alojamento), à totalidade do montante do prémio da associação nacional de futebol, como até aos pagamentos de patrocínio feitos pelas federações para os futebolistas pelas suas performances desportivas neste evento desportivo, entre outros tipos de rendimentos<sup>869</sup>. Por sua vez, a receita bruta foi atribuída, respetivamente, para o número de jogos disputados em cada Estado pela seleção nacional, no cálculo do imposto a pagar pelos jogadores individuais. Duas outras notas merecem referência: a primeira é que, de acordo com a maioria das suas CDT's, a Bélgica e a Holanda tinham o direito a cobrar imposto sobre o rendimento dos futebolistas não residentes e, portanto, de aplicarem o sistema centralizado comum para esse propósito<sup>870</sup>. E a segunda prende-se com o facto de que o sistema centralizado de cobrança de imposto não se aplicava aos treinadores, árbitros, funcionários e *staff* das associações de futebol, bem como aos dirigentes e funcionários da UEFA<sup>871</sup>. Também não se aplicava aos futebolistas das seleções dos Estados organizadores (Bélgica e Holanda), os quais seriam tributados sobre o seu rendimento de acordo com as regras gerais.

---

<sup>869</sup> Podia incluir, por exemplo, benefícios em espécie relacionados com a participação no Campeonato da Europa de Futebol.

<sup>870</sup> A exceção a esta regra, no caso da Bélgica, eram os jogadores residentes na Alemanha, na França e na Grécia e, no caso da Holanda, eram os jogadores residentes na Alemanha e na Suíça, já que as CDT's com esses Estados não previam o direito a tributar o rendimento dos desportistas não residentes no Estado da fonte, sendo este apenas tributado nos Estados da residência. No caso dos jogadores residentes na Alemanha não houve até retenção na fonte em nenhum dos dois Estados. O facto de a Suíça e a Grécia não se terem classificado para o Campeonato da Europa de Futebol era praticamente irrelevante porque, para efeitos fiscais, era o Estado da residência dos jogadores que importava e não o da seleção que, desportivamente, representavam.

<sup>871</sup> Todos estes sujeitos que referimos, à partida, seriam tributados sobre o seu rendimento nos seus Estados da residência, em conformidade com as disposições das CDT's. Por sua vez, do ponto de vista da organização desportiva internacional, neste caso da UEFA, uma questão muito mais importante parecia ser (e costuma ser) assegurar um *status* de isenção de tributos para o seu próprio rendimento e condições tributárias favoráveis para as operações financeiras realizadas em conexão com o Campeonato da Europa de Futebol.

### **22.1.5. Campeonato do Mundo de Futebol (“FIFA World Cup”), de 2006, na Alemanha<sup>872</sup>**

No Campeonato do Mundo de Futebol, de 2006, os jogadores de futebol (bem como os treinadores e os *team managers*) foram tributados pelo seu rendimento auferido no âmbito da participação nesta competição, pelas autoridades fiscais alemãs<sup>873</sup>. Para efeitos de performances desportivas realizadas na Alemanha, o rendimento sujeito a imposto compreendia todo e qualquer rendimento que os desportistas obtivessem com a sua participação no Campeonato do Mundo de Futebol: salários e bónus, quer fossem em dinheiro ou em espécie, como, por exemplo, os bónus pela qualificação para os quartos-de-final da competição<sup>874</sup>. No caso da Alemanha, foi tributado, até, o rendimento ganho pela prestação de serviços relacionados com a performance desportiva ou com o seu uso comercial. Isto significava que o rendimento obtido de contratos de publicidade, de patrocínio e de fornecimento de equipamentos desportivos, de sessões de autógrafos, entrevistas, participações em *talk shows*, na medida em que estas atividades estivessem objetivamente relacionadas com a performance desportiva, seria tributado neste Estado, enquanto Estado da fonte. Outro rendimento que poderia ser tributado era o resultante da participação em anúncios publicitários, até no caso de estes não terem qualquer conexão direta com o Campeonato do Mundo de Futebol.

Importa dizer que o rendimento auferido pelos futebolistas, incluindo os pagamentos que constituíam um reembolso das despesas efetuadas, em relação às suas performances desportivas ou à sua utilização comercial, foi objeto de retenção na fonte a uma taxa de imposto de 21,1%. No restante, o agente pagador era obrigado a reter o imposto, assumindo, deste modo, a responsabilidade pela cobrança e transmissão do imposto<sup>875</sup>. Destaca-se o facto de que a Alemanha, no caso dos jogadores residentes na Bélgica, França, Grécia, Israel, Luxemburgo e

---

<sup>872</sup> Ponto elaborado com base em CARSTEN SCHLOTTER, “Germany”, in *Taxation of Entertainers and Sportspersons Performing Abroad* (Coordenação: Guglielmo Maisto), Amesterdão, IBFD, 2016, p. 431 e 432, e KAROLINA TETŁAK, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 192 e 193, e “International Sports...”, *op. cit.*, p. 191.

<sup>873</sup> Por sua vez, a FIFA e as suas subsidiárias beneficiaram de um regime tributário favorável. Isento de imposto estava, também, o rendimento auferido pelos funcionários e *staff* em tempo integral das associações nacionais de futebol (como pessoal de apoio e médicos, entre outros).

<sup>874</sup> E independentemente de serem concedidos antes, durante ou após a estadia na Alemanha.

<sup>875</sup> Nos rendimentos resultantes dos salários e bónus obtidos com a participação no Campeonato do Mundo de Futebol (e somente neste caso específico), a FIFA enviava à comissão organizadora deste evento a lista destes pagamentos que tinha recebido das associações de futebol que participavam na competição, a qual, com base nessa lista, calculava o imposto e transmitia os respetivos valores à FIFA que, por sua vez, através de fundos já acumulados anteriormente, enviava esses montantes em nome das associações de futebol de novo à comissão organizadora, sendo esta, por fim, a pagar às autoridades fiscais alemãs os montantes em causa. RYCHEN refere o que foi decidido entre a FIFA, a Federação Alemã de Futebol e o Ministro das Finanças alemão: “• The organisers shall cooperate with the German tax authorities in the declaration and collection of the withholding tax due on the money distributed by the organisers to the NAs [National Associations]; • The tax shall be calculated based on self-declaration, provided by the NAs on behalf of the players”. Neste sentido, e, para um panorama geral das inconsistências e falhas apontadas pela UEFA a este modelo de tributação, e, portanto, para uma análise das razões e do porquê desta organização não concordar com a sua utilização, entre as quais, o facto de, em sua opinião, este modelo ser muito duro e não ter em conta o Direito Tributário Internacional e as específicas CDT’s, criando um risco de dupla tributação, STÉPHANE RYCHEN, “Taxation of Premiums to Football Players...”, *op. cit.*, p. 272 e 273.

Holanda, apenas podia tributar o rendimento dos futebolistas (trabalhadores) independentes, como decorrência das CDT's celebradas com esses Estados, o que levava a que aos futebolistas (trabalhadores) dependentes, se aplicasse o equivalente ao artigo 15.º da CMOCDE da respetiva CDT.

#### **22.1.6. Campeonato da Europa de Futebol (“UEFA Euro”), de 2008, na Áustria e na Suíça<sup>876</sup>**

Em 2008, o Campeonato Europeu de Futebol foi organizado de novo por dois Estados, neste caso pela Áustria e pela Suíça, sendo que os futebolistas não residentes viram o seu rendimento resultante de quaisquer bónus ou prémios, que a eles fossem atribuídos pelas suas associações nacionais de futebol, tributado na fonte, em qualquer um dos Estados, a uma taxa fixa de 20%<sup>877</sup>. Deve referir-se, contudo, que os treinadores, os dirigentes das associações de futebol e outros delegados não relacionados com o jogo em si não estavam sujeitos a esta regra e que a UEFA, por sua vez, atuou, uma vez mais, como agente de retenção, retendo uma parte dos prémios a pagar às associações nacionais de futebol.

#### **22.1.7. Campeonato do Mundo de Futebol (“FIFA World Cup”), de 2010, na África do Sul<sup>878</sup>**

No Campeonato do Mundo de Futebol, de 2010, a África do Sul adotou um sistema centralizado (especial) de cobrança de imposto sobre o rendimento dos futebolistas. A retenção na fonte, que era final, foi feita a uma taxa fixa de 15% sobre o rendimento dos futebolistas não residentes, relacionado com a sua participação no Campeonato do Mundo de Futebol<sup>879</sup>. Deste sistema estavam excluídos, no entanto, os árbitros de futebol, que não viram o seu rendimento,

---

<sup>876</sup> Ponto elaborado com base em KAROLINA TETLAK, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 191, e “International Sports...”, *op. cit.*, p. 197; MATTHIAS MAYER e STEPHANIE ZOLLES, “Austria”, in *Taxation of Entertainers and Sportspersons Performing Abroad* (Coordenação: Guglielmo Maisto), Amsterdão, IBFD, 2016, p. 305, 306 e 307, e STÉPHANE RYCHEN, “Taxation of Premiums to Football Players...”, *op. cit.*, p. 273 e 274.

<sup>877</sup> O acordo sobre a taxa de 20% resolveu uma discussão entre a UEFA e as autoridades fiscais da Suíça, já que a primeira pretendia que os futebolistas só pagassem impostos nos seus Estados da residência e as segundas que fosse cobrado um imposto a nível local, com as taxas a serem fixadas pelos cantões individuais da Suíça. Para termos noção da complexidade de toda a questão que envolveu a tributação do rendimento dos futebolistas não residentes na Áustria e na Suíça, reparemos nas entidades envolvidas a este respeito relativamente ao que foi dito numa conferência de imprensa da UEFA, em novembro de 2007: “*Pendant le tour final de l'UEFA EURO 2008™, les joueurs seront imposés en Suisse et en Autriche. L'exécution se déroulera en collaboration avec les associations nationales participantes, l'UEFA et l'administration fiscale du canton de Vaud. Le groupe de travail créé et dirigé par l'UEFA et par l'Organisation du projet Pouvoirs publics UEFA EURO 2008™ (Suisse), constitué de représentants de l'administration fiscale fédérale, des administrations fiscales cantonales concernées, du ministère des Finances de la République d'Autriche, de la Fédération autrichienne de football, de l'Association suisse de football, d'Euro 2008 SA et de l'UEFA, est parvenu à une solution concertée pour l'imposition des joueurs lors du tour final de l'UEFA EURO 2008™*”. Ver STÉPHANE RYCHEN, “Taxation of Premiums to Football Players...”, *op. cit.*, p. 273 (itálicos no original).

<sup>878</sup> Ponto elaborado com base em KAROLINA TETLAK, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 193, 194 e 195, e “International Sports...”, *op. cit.*, p. 191 e 192 (interpolação nossa).

<sup>879</sup> Os futebolistas não residentes não tinham a possibilidade de preencher uma declaração de imposto normal e de fazer quaisquer deduções. Os jogadores residentes na África do Sul, por sua vez, foram tributados sobre o seu rendimento de acordo com os princípios gerais, às taxas fiscais normais.

relacionado com a sua participação neste evento desportivo, ser tributado neste Estado<sup>880</sup>. A FIFA, como costuma acontecer neste tipo de eventos, atuou como agente pagador, retendo uma parte dos montantes (no caso reteve previamente 15% do total bruto de prémios em dinheiro para o torneio) destinados às associações nacionais de futebol (que, por sua vez, depois, pagariam aos jogadores)<sup>881</sup>. Destaque para a circunstância de a maior parte das CDT's celebradas pela África do Sul permitirem a tributação do rendimento dos futebolistas não residentes com base em disposições equivalentes ao artigo 17.º da CMOCDE. Aliás, este Estado tinha CDT's com 20 dos 31 Estados participantes nesta competição.

O rendimento tributável compreendia todo e qualquer rendimento que os jogadores recebessem, em função da sua participação no Campeonato do Mundo de Futebol, das respetivas federações desportivas, como, por exemplo, bónus pela qualificação para as meias-finais da competição ou bónus por uma simples vitória, mas também rendimentos de publicidade e até mesmo os rendimentos recebidos em função de jogos amigáveis disputados antes do início do torneio que ocorressem, precisamente, no território da África do Sul. Uma outra nota a ter em conta, é a seguinte, que TETŁAK destaca: “[A]part from the FIFA, the status of paying agent of the 15% withholding tax was imposed for the purpose of the championship on any South African resident who made payments to a foreign athlete for any personal activities undertaken by the foreign athlete in the territory of South Africa, alone or with others”. O que quer dizer que a FIFA era consultada sobre as questões fiscais que diziam respeito apenas ao Campeonato do Mundo de Futebol, atuando como um contribuinte e intermediário nas relações com as autoridades fiscais da África do Sul, mas não era responsável, por exemplo, por qualquer atividade económica exercida neste Estado, que não estivesse relacionada com esta competição, pelas associações de futebol, bem como até por qualquer imprecisão das informações contidas nas listas que lhe eram enviadas por estas organizações.

---

<sup>880</sup> Em relação à FIFA e também às suas subsidiárias, bem como às associações nacionais de futebol, deve referir-se que beneficiaram, como habitualmente, de uma “bolha fiscal” que a África do Sul criou, alterando a sua legislação tributária e aduaneira. Por sua vez, a implementação deste sistema centralizado de cobrança de imposto, enquanto procedimento especial, ficou a dever-se às anteriores experiências das autoridades fiscais da África do Sul, com outros eventos desportivos internacionais, como o Campeonato do Mundo de Râguebi, de 1995, e o Campeonato do Mundo de *Cricket*, de 2003. Assim, devido à enorme dificuldade que estas autoridades pensavam encontrar na tributação do rendimento dos futebolistas relacionado com a participação no Campeonato do Mundo de Futebol, sob as regras gerais fiscais, em função do período de permanência destes sujeitos na África do Sul ser curto, optaram por implementar um sistema deste género, em acordo com a FIFA.

<sup>881</sup> Como habitualmente, a FIFA recebeu das associações nacionais de futebol uma lista com os salários e bónus pagos aos jogadores, que remeteu às autoridades fiscais da África do Sul, as quais calcularam o imposto a pagar por cada jogador e enviaram a informação sobre os montantes de imposto em causa de novo para a FIFA, que, por sua vez, transmitiu essas informações às associações nacionais de futebol e estas aos jogadores. O montante de imposto coletivamente calculado foi pago pela FIFA às autoridades fiscais sul-africanas de uma conta bancária reserva estabelecida com a finalidade de pagamento dos impostos que continha os 15% do total de prémios em dinheiro para o evento, sendo que o remanescente desta conta, com base na liquidação final do imposto, foi devolvido às associações de futebol. Por fim, a cada jogador foi emitido um certificado de imposto a comprovar, precisamente, o montante de imposto pago para ser mostrado, mais tarde, no Estado da residência.

## **22.2. Isenção fiscal do rendimento dos desportistas<sup>882</sup>**

### **22.2.1. Ponto prévio**

Deve realçar-se que estas isenções não têm, necessariamente, “o alcance de uma efectiva isenção de tributação desses rendimentos, uma vez que essa isenção pode não significar mais do que a prevenção, embora levada a cabo pelo Estado da fonte dos rendimentos, de uma dupla tributação internacional. Daí que a ocorrência ou não de uma efectiva isenção dependerá do que estiver previsto, em sede de eliminação ou atenuação da dupla tributação internacional, seja em convenção de dupla tributação com [...] [o Estado da fonte], seja no respectivo direito interno do país da residência dos [...] [desportistas], uma vez que, segundo os princípios do direito internacional, cabe a este Estado, enquanto Estado com legitimidade para tributar os seus residentes com base no princípio do rendimento mundial (*world wide income principle*), eliminar ou atenuar a dupla tributação relativamente aos rendimentos provenientes de fonte externa. [...] Pelo que à isenção [...] [no Estado da fonte] dos referidos rendimentos pode corresponder a tributação dos mesmos no Estado da residência dos [...] [desportistas], o que acontecerá, por exemplo, se este seguir o método de eliminação ou atenuação da dupla tributação da imputação ordinária ou do crédito de imposto ordinário”, como nota JOSÉ CASALTA NABAIS<sup>883</sup>.

### **22.2.2. Campeonato da Europa de Futebol (“UEFA Euro”), de 2004, em Portugal<sup>884</sup>**

Aquando da organização do Campeonato da Europa de Futebol, de 2004, em Portugal, foi concedida uma isenção fiscal ao rendimento dos desportistas não residentes. Com efeito, Portugal, enquanto Estado da Fonte, tinha o direito a tributar o rendimento dos não residentes em território português em função daquilo que estava previsto na sua legislação interna e no artigo 17.º da CMOCDE, mas não o fez.

---

<sup>882</sup> Por questões práticas e objetivas, como demos conta, quando definimos o nosso conceito de “grandes eventos desportivos internacionais”, optamos por seleccionar os eventos desportivos que iremos analisar. No entanto, frisamos, desde já, que também houve isenções fiscais concedidas ao rendimento dos desportistas, nomeadamente, nos seguintes certames desportivos: finais da Liga Europa de Futebol, como a de 2011, em Dublin, na República da Irlanda, de 2012, em Bucareste, na Roménia, de 2013, em Amesterdão, na Holanda e de 2014, em Turim, na Itália. Bem como no Campeonato do Mundo de Críquete, de 2011, na Índia, Campeonato do Mundo de Râguebi, de 2013, na Nova Zelândia, “Diamond League” em atletismo, de 2013, em Londres, no Reino Unido e Jogos da “Commonwealth”, de 2014, em Glasgow, na Escócia. Também podemos referir o Troféu dos Campeões de Críquete, de 2006, na Índia, sendo, aliás, curioso e pertinente o seguinte facto: antes da Índia ter sido o Estado anfitrião deste evento desportivo, a Índia já havia perdido a organização da edição de 2004 desta mesma competição, para a Inglaterra, por causa, precisamente, da recusa do governo indiano em renunciar à taxa de retenção na fonte sobre os rendimentos obtidos, com o torneio, pelas equipas desportivas estrangeiras. Ver DICK MOLENAAR, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 169, e “Entertainers and Sportspersons...”, *op. cit.*, p. 41, e KAROLINA TETĽAK, “UK Tax Breaks for the 2014 Commonwealth Games in Glasgow”, in *European Taxation*, n.º 5, 2014, p. 218, 219 e 220.

<sup>883</sup> Cfr. JOSÉ CASALTA NABAIS, “O regime fiscal do desporto profissional”, in *Desporto & Direito, Revista Jurídica do Desporto*, n.º 3, 2004, p. 429.

<sup>884</sup> Ponto elaborado com base em JOSÉ CASALTA NABAIS, “O regime fiscal do desporto...”, *op. cit.*, p. 411 a 432; KAROLINA TETĽAK, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 197 e 198, e “International Sports...”, *op. cit.*, p. 197; STÉPHANE RYCHEN, “Taxation of Premiums to Football Players...”, *op. cit.*, p. 271, e TIAGO MARREIROS MOREIRA, “Portugal”, in *Taxation of Entertainers and Sportspersons Performing Abroad* (Coordenação: Guglielmo Maisto), Amesterdão, IBFD, 2016, p. 539 e 540.

Podemos referir que, mesmo antes da atribuição da organização deste evento desportivo ser-lhe atribuída, a candidatura portuguesa já afirmava<sup>885</sup> que, caso Portugal fosse o Estado anfitrião desta competição, o governo estava autorizado a introduzir, para um conjunto muito alargado de sujeitos não residentes, por um período de 6 meses, uma isenção do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) e do imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (IRC), não obstante, em relação ao rendimento auferido de performances desportivas realizadas em Portugal pelos desportistas não residentes, os princípios gerais das regras tributárias portuguesas preverem a cobrança de um imposto a uma taxa de 25%<sup>886</sup>. Para todos os efeitos, Portugal, através de medidas legislativas específicas, alterou a sua legislação tributária existente, concedendo uma isenção fiscal ao rendimento (a todo o rendimento e não apenas ao diretamente relacionado com o Campeonato da Europa de Futebol) auferido pelos desportistas não residentes, sendo que a isenção abrangeu um período de 7 meses<sup>887</sup>.

A este nível, podemos referir o artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 30/2001, de 7 de fevereiro, que previa: “Os rendimentos auferidos no período compreendido entre 1 de Janeiro e 31 Julho de 2004 pelas entidades organizadoras do Euro 2004 e pelas associações dos países nele participantes, bem como pelos desportistas, técnicos e outros agentes envolvidos na organização do referido Campeonato, desde que não sejam considerados residentes em território nacional, são isentos de IRS e de IRC”.

### **22.2.3. Jogos Olímpicos, de 2008, em Pequim, na China<sup>888</sup>**

Nos Jogos Olímpicos de 2008, em Pequim, na China, o rendimento dos desportistas não residentes, participantes neste evento desportivo, beneficiou de uma isenção fiscal, tal como já havia sido especificamente prometido na fase de candidatura (em que a China manifestava disponibilidade para fazer uma derrogação aos princípios gerais de tributação, dentro do ambiente tributário muito favorável que tencionava criar para os Jogos Olímpicos)<sup>889</sup>, introduzida sob a forma

---

<sup>885</sup> No documento "Incentivos Fiscais para o EURO 2004" ("Tax Incentives for EURO 2004").

<sup>886</sup> Do artigo 6.6.3. do acordo sobre a organização do Campeonato da Europa de Futebol, entre a UEFA e a Federação Portuguesa de Futebol constava: "The FPF shall use its best endeavours to request the relevant authorities to take measures to ensure that no taxes, duties or other governmental levies will be payable by any member of the UEFA Delegation, the UEFA Partners or the National Team Delegations in relation to the 2004 Tournament". Neste sentido, o Ministro Português das Finanças concedeu uma isenção tributária, de forma a que este acordo contratual fosse cumprido.

<sup>887</sup> No caso da seleção portuguesa de futebol, o rendimento dos futebolistas não residentes em território português estava, igualmente, abrangido por esta isenção fiscal.

<sup>888</sup> Ponto elaborado com base em KAROLINA TETLAK, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 196 e 197, e "International Sports...", *op. cit.*, p. 193.

<sup>889</sup> O governo chinês chegava mesmo a prometer que iria negociar com outros governos os impostos que poderiam ser cobrados, ainda assim, a partir dos rendimentos isentos na China, caso fosse este Estado a acolher a organização dos Jogos Olímpicos, de 2008. Em termos históricos, em relação a promessas que Pequim tinha feito em fase de candidaturas para a organização dos Jogos Olímpicos, já antes, quando havia concorrido à organização dos Jogos Olímpicos, de 2000 (que viriam a ser atribuídos, como já tivemos oportunidade de ver, a Sydney), Pequim tinha prometido todo o empenho e disponibilidade para garantir as condições ideais para a realização deste evento desportivo, ainda que, embora desse conta de que, aquando da realização dos Jogos Asiáticos XI, em 1990, tivesse facilitado a participação dos desportistas, através da promulgação de algumas leis, explicitamente não se referisse a questões de natureza tributária, como a tributação do rendimento dos desportistas.

de uma circular, a qual, no entanto, dizia respeito apenas a alguns tipos de rendimento (como os prémios em dinheiro resultantes da participação e prestação nesta competição), mas que não parecia abranger, por exemplo, os rendimentos obtidos a partir de contratos de patrocínio e de publicidade<sup>890</sup>.

#### **22.2.4. Jogos Olímpicos de Inverno, de 2010, em Vancouver, no Canadá<sup>891</sup>**

Aquando da realização dos Jogos Olímpicos de Inverno, de 2010, em Vancouver, no Canadá, os desportistas não residentes beneficiaram de uma isenção fiscal sobre o seu rendimento. Logo na fase de candidatura, Vancouver já afirmava que, apesar das regras gerais tributárias canadianas vigentes preverem a tributação na fonte do rendimento dos desportistas não residentes, à partida não seria cobrado imposto sobre o rendimento dos participantes nos Jogos Olímpicos de Inverno<sup>892</sup>.

Mas a grande novidade veio depois, concretamente com a atribuição da organização a Vancouver, já que a isenção fiscal do rendimento dos desportistas não residentes foi diretamente objeto de acordo contratual com o COI, o que constituiu uma inovação<sup>893</sup>. Na verdade, no entanto, neste acordo contratual<sup>894</sup>, não estava especificado que o Canadá, enquanto Estado anfitrião desta competição, iria conceder, incondicionalmente, uma isenção fiscal ao rendimento dos desportistas, já que, de forma a garantir a neutralidade fiscal da participação dos desportistas neste evento desportivo, Vancouver podia optar entre assegurar que o comité organizador local se comprometia a suportar todos os impostos, através da aplicação de uma cláusula de *gross-up*

---

<sup>890</sup> Esta abordagem (da isenção fiscal não abranger os rendimentos resultantes destas fontes) parece ser consistente com aquilo que Pequim tinha prometido na fase de candidatura.

<sup>891</sup> Ponto elaborado com base em AUGUSTO FANTOZZI, "Conclusions", *op. cit.*, p. 673; CHRIS ANDERSON e LANCE FRASER, "Canada", in *Taxation of Entertainers and Sportspersons Performing Abroad* (Coordenação: Guglielmo Maisto), Amsterdão, IBFD, 2016, p. 368, e KAROLINA TETŁAK, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 198 e 199, e "International Sports...", *op. cit.*, p. 193 e 194.

<sup>892</sup> Sendo que como participantes eram considerados os desportistas, as federações desportivas internacionais, os juizes e os funcionários e membros do COI. Em termos gerais, os rendimentos dos desportistas, no Canadá, eram tributados, habitualmente, da seguinte forma: de acordo com as regras gerais, o imposto sobre o rendimento é cobrado ao nível federal, estadual e municipal. Quanto aos sujeitos não residentes, é tributado apenas o seu rendimento com origem no Canadá, sendo que o rendimento derivado de atividades realizadas pessoalmente neste Estado tem a sua origem, precisamente, no Canadá. Os desportistas podem ser considerados trabalhadores dependentes ou como levando a cabo uma atividade de negócios dentro do território canadiano. Os desportistas não residentes que participam em eventos desportivos no Canadá devem declarar todos os seus rendimentos obtidos com o evento, incluindo bônus, pagamentos pela participação em competições e taxas para atividades promocionais e de publicidade, na medida em que estes se relacionem com serviços prestados no Canadá. Para fins de cálculo do rendimento tributável, o Canadá também exige a alocação de parte do salário fixo dos desportistas profissionais em relação aos serviços prestados neste Estado. No caso dos desportistas não residentes, é cobrado um imposto de retenção na fonte de 15% sobre o seu rendimento bruto, com a possibilidade de se apresentar uma declaração fiscal normal e deduzir as despesas após o final do ano fiscal.

<sup>893</sup> Em muitas edições anteriores dos Jogos Olímpicos, o rendimento dos desportistas não tinha sido tributado (é bom lembrar que a tributação do rendimento dos desportistas nos Jogos Olímpicos de Sydney, em 2000, foi algo inédito), mas, na verdade, isso nunca tinha sido diretamente objeto de acordo contratual com o COI, daí se poder falar, a este nível, em inovação. É curioso, aliás, que, de entre as justificações apresentadas pelo governo canadiano para a introdução desta isenção, se encontre mesmo a necessidade de respeitar a longa tradição de não se cobrar imposto sobre os rendimentos relacionados com a participação nos Jogos Olímpicos.

<sup>894</sup> Neste contrato assinado com o COI, que regulava os compromissos assumidos na fase de candidatura, o capítulo VIII ("Obrigações Financeiras e Comerciais") continha mesmo um parágrafo separado sobre impostos.

(indenização) ou, então, alternativa e precisamente, conceder, através da adoção de medidas legislativas adequadas, uma isenção fiscal ao rendimento dos desportistas<sup>895</sup>.

Os organizadores dos Jogos Olímpicos de Inverno de 2010 introduziram legislação tributária especial, a qual concedia uma isenção fiscal ao rendimento de todos os desportistas não residentes (de entre outras coisas)<sup>896</sup>, relativamente ao rendimento obtido com o exercício de atividades realizadas no Canadá, em conexão com os Jogos Olímpicos de Inverno de 2010 (ou Paraolímpicos), levando até a que os agentes pagadores estivessem aliviados da obrigação de reter o imposto na fonte. Por sua vez, a isenção fiscal concedida, válida no período após 2009 e antes de abril de 2010, abrangia praticamente todos os rendimentos auferidos pelos desportistas não residentes em relação à sua participação e prestação neste evento desportivo<sup>897</sup>. Abrangia, por isso, quer os rendimentos diretos, pelos quais se podem entender os rendimentos (como prémios e bónus) recebidos das federações desportivas nacionais, dos comités olímpicos nacionais e dos governos nacionais, quer os indiretos, como os rendimentos resultantes de contratos de patrocínio e de publicidade, incluindo mesmo, a este respeito, os rendimentos provenientes de contratos de longo prazo<sup>898</sup>. Os rendimentos de *royalties* não estavam, no entanto, abrangidos pela isenção fiscal, no caso dos desportistas, já que o mesmo não se podia dizer em relação ao COI.

## **23. Caso dos grandes eventos desportivos internacionais: período pós-2010**

### **23.1. Final da Liga dos Campeões de Futebol (“UEFA Champions League”), de 2011, em Londres, no Reino Unido<sup>899</sup>**

A propósito da final da Liga dos Campeões de Futebol, de 2011, realizada no Estádio de Wembley, em Londres, na Inglaterra, estava isento de imposto praticamente todo o rendimento obtidos pelos jogadores e pelos membros oficiais das equipas não residentes dos clubes participantes nesta final, relacionado, precisamente, com a sua participação nesta competição

---

<sup>895</sup> “The agreement establishes a commitment on the side of organizers to alternatively ensure that either (i) there shall not be any taxes imposed in the host country upon the competitors in relation to any financial or other rewards received by the competitors as a result of their performance at the Games, or (ii) should any such taxes be imposed in the host country, the financial or other rewards shall be increased and paid by the local organizing committee so that the competitors, after the applicable taxes, receive an amount that equals the amount they would have received had there been no such taxes”. Neste sentido, KAROLINA TETŁAK, “International Sports...”, *op. cit.*, p. 193.

<sup>896</sup> O governo do Canadá, de forma a facilitar a organização e a realização dos Jogos Olímpicos de Inverno, também aboliu, por exemplo, direitos aduaneiros, impostos especiais de consumo e impostos sobre o valor acrescentado sobre as mercadorias importadas para o Canadá em conexão com este evento desportivo.

<sup>897</sup> A isenção fiscal concedida, em relação ao que parecia resultar do acordo contratual com o COI, tinha até um âmbito mais vasto, já que tal acordo só exigia uma isenção fiscal para os prémios diretamente relacionados com os Jogos Olímpicos de Inverno.

<sup>898</sup> A estes rendimentos resultantes de contratos de patrocínio ou de publicidade, de longo prazo, as autoridades fiscais do Estado anfitrião (o Canadá) exigiriam a alocação de uma parte relevante, como resultado da participação dos desportistas não residentes nos Jogos Olímpicos de Inverno, em Vancouver, não fosse a existência da referida isenção fiscal.

<sup>899</sup> Ponto elaborado com base em EUAN LAWSON, “United Kingdom”, in *Taxation of Entertainers and Sportspersons Performing Abroad* (Coordenação: Guglielmo Maisto), Amesterdão, IBFD, 2016, p. 639, e KAROLINA TETŁAK, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 203, 204 e 205, e “International Sports...”, *op. cit.*, p. 198.

desportiva específica<sup>900</sup>. Isto com exceção para o rendimento obtido a partir de situações em que fossem celebrados contratos (ou qualquer tipo de acordo), cujo único (ou principal) propósito fosse obter e fazer uso da isenção fiscal<sup>901</sup>. É importante frisar que não deixa de ser curioso que parece ter sido o facto de a candidatura inglesa ter fracassado várias vezes na tentativa de sediar grandes eventos desportivos internacionais, nomeadamente, até, em relação à final da Liga dos Campeões do ano anterior (2010), que se realizou em Madrid, Espanha, e, portanto, não em Londres (e um dos motivos ter sido, precisamente, as leis fiscais, aplicáveis ao rendimento dos desportistas não residentes no Reino Unido, serem consideradas desfavoráveis pelas organizações desportivas internacionais e até mesmo pelos desportistas), que levou a que as autoridades do Reino Unido, em 2008, finalmente cedessem neste âmbito, embora, paradoxalmente, há muito se opusessem às intenções das organizações desportivas internacionais na obtenção de isenções fiscais<sup>902</sup>.

### **23.2. Campeonato da Europa de Futebol (“UEFA Euro”), de 2012, na Polónia e na Ucrânia<sup>903</sup>**

No caso do Campeonato da Europa de Futebol, de 2012, na Polónia e na Ucrânia, logo na fase de candidaturas, não obstante as legislações tributárias de ambos os Estados preverem uma retenção na fonte sobre o rendimento dos desportistas não residentes auferido através de performances desportivas exercidas no seu território, a sua proposta conjunta oferecia garantias de que, no que respeitava à tributação do rendimento, aos futebolistas não residentes (entre

---

<sup>900</sup> Como um dos clubes finalistas era o “Manchester United”, esta equipa desportiva estava excluída da isenção fiscal e os seus futebolistas e funcionários (residentes no Reino Unido – supomos que quase todos, se não todos) também.

<sup>901</sup> Tratava-se, assim, de uma cláusula especial anti-abuso, para evitar situações de evasão fiscal. Outra exceção eram os rendimentos obtidos a partir de uma qualquer alteração, após a final, a um contrato celebrado antes do fim da final ou obtidos como resultado de um contrato celebrado após a final.

<sup>902</sup> Em termos gerais, habitualmente, a tributação do rendimento dos desportistas não residentes no Reino Unido ocorria da seguinte forma: “The general rules of UK tax law provide for the taxation of foreign athletes on their income arising in connection with the performance in the United Kingdom, which includes appearance fees, awards and part of sponsorship payments and other commercial income considered to be earned during a stay in the United Kingdom. Particular controversies are raised by the allocation of income from sponsorship and other commercial income to the time spent in the United Kingdom, especially since the local tax office claims the right to tax such income even if it arises under a contract between two foreign companies”. De facto, o obstáculo maior à atribuição da organização de um grande evento desportivo internacional ao Reino Unido parecia ser a questão de os desportistas serem obrigados a transferir uma parte significativa dos seus rendimentos para o fisco inglês. A respeito dos sujeitos e do tipo de rendimentos abrangidos pela isenção fiscal, esclarecemos: “Detailed terms of the exemption provided for the application of this exemption to employees or contractors of the overseas teams competing in the UEFA Champions League final in 2011, non-resident in the United Kingdom during the finals. A contractor of an overseas team was defined as an individual who is not an employee of the team but who performs services for the team under the terms of a contract with the team or under the terms of a contract, or that individual’s employment, with a company which is a member of the same group of companies as the team. [...] An overseas team means a football club that is not a member of the Football Association [of England], the Scottish Football Association, the Football Association of Wales or the Irish Football Association. The exemption covered any employment income and profits of a trade, profession or vocation arising to such persons in relation to duties or services performed by them in the United Kingdom in connection with the final”. A isenção fiscal incluía, portanto, até, por exemplo, todo o rendimento de patrocínio dos jogadores de futebol, obtido a partir de contratos em vigor antes da final. Neste sentido, KAROLINA TETŁAK, *Taxation of International...*, op. cit., p. 204 e 205 (interpolações nossas). Para uma mais detalhada análise da razão pela qual foi atribuída a final da Liga dos Campeões de Futebol, de 2011, ao Reino Unido e sobre a questão do impacto económico da isenção fiscal concedida, ver KAROLINA TETŁAK, “UK Tax Breaks for the 2013 UEFA...”, op. cit., p. 228 e 229.

<sup>903</sup> Ponto elaborado com base em KAROLINA TETŁAK, *Taxation of International...*, op. cit., p. 208 a 212; “The tax regime for UEFA EURO 2012”, in *GSLTR – Global Sports Law and Taxation Reports*, n.º 1, 2012, p. 8 a 11; “Poland”, in *Taxation of Entertainers and Sportspersons Performing Abroad* (Coordenação: Guglielmo Maisto), Amsterdão, IBFD, 2016, p. 515 a 518; “Poland: Tax planning for incoming professional team sports players”, in *GSLTR – Global Sports Law and Taxation Reports*, n.º 3, 2012, p. 41 a 45, e “International Sports...”, op. cit., p. 197, e KAROLINA TETŁAK e DICK MOLENAAR, “Tax Exemption for Euro 2012...”, op. cit., p. 325 a 330.

muitas outras pessoas não residentes, quer singulares, quer coletivas) não seria cobrado imposto sobre o rendimento que recebessem das atividades desportivas realizadas em conexão com este evento desportivo. Não seria cobrado imposto às “Designated Persons” (“Pessoas Designadas”), como constava da Garantia 11, subscrita pelos Ministros das Finanças de ambos os Estados, na Fase I do processo de seleção. A saber: a UEFA e as suas subsidiárias, os membros das federações nacionais de futebol que participassem no evento desportivo (como **jogadores**, treinadores e médicos), os árbitros, os parceiros comerciais da UEFA e os seus funcionários, agentes e representantes, a empresa do evento e os seus trabalhadores e funcionários, os representantes dos meios de comunicação credenciados pela UEFA em conexão com o Campeonato da Europa de Futebol, de 2012, e outras pessoas credenciadas por esta organização em conexão com esta competição<sup>904</sup>.

Assim, correspondendo às garantias acordadas com a UEFA, a Ucrânia mudou o seu código de imposto, introduzindo exceções às suas regras gerais fiscais, através das quais os meios financeiros utilizados para o pagamento do rendimento do trabalho ou da prestação de serviços realizados dentro ou fora do território da Ucrânia durante a organização e realização da parte final do Campeonato da Europa de Futebol, de 2012, neste Estado, não estavam sujeitos a imposto pessoal sobre o rendimento, em particular os salários, reembolso de despesas e subsídios diários. Sendo que eram abrangidos por esta isenção fiscal, que não estava limitada no tempo, os não residentes que eram representantes ou funcionários das associações desportivas que constituem a UEFA, os membros das delegações participantes na competição, incluindo os que faziam parte das equipas classificadas para a fase final do Campeonato da Europa e os indivíduos acreditados pela UEFA. Por sua vez, a Polónia, de forma a também corresponder às garantias acordadas com esta organização, ainda que de uma maneira diferente da adotada pela Ucrânia, renunciou ao

---

<sup>904</sup> Neste evento desportivo, a UEFA, em função das experiências anteriores, exigiu e impôs, precisamente logo na fase de candidaturas, expectativas uniformes e um conjunto de garantias (entre as quais uma isenção fiscal para o rendimento das pessoas envolvidas na organização do Campeonato da Europa, incluindo para os jogadores não residentes), aos Estados candidatos a sediar esta competição. Em termos gerais, não fosse a existência de uma isenção fiscal, o rendimento dos desportistas não residentes na Polónia e na Ucrânia seria tributado da seguinte forma: “Pursuant to article 29(1)(2) of the PITA 1991, tax on revenues earned within the territory of Poland by persons subject to the limited tax liability (non-residents) from payments for services in the area of performances, entertainment or sports activities carried out by non-resident individuals and organized by persons carrying out activities in the field of artistic, entertainment or sports events in Poland is levied in the form of a lump-sum tax at the rate of 20% of gross income. [...] The Ukrainian legislation on personal income tax did not contain special provisions on foreign sportsmen, who are treated like other non-residents and are subject to tax exclusively with regard to their Ukrainian-sourced income. Income sourced in Ukraine is defined as income from any activities carried on within the territory of Ukraine, including, inter alia, remuneration paid with respect to employment in Ukraine, regardless of whether the employer is a Ukrainian resident. In the light of the above regulations, income of foreign players participating in a tournament in Ukraine, such as part of remuneration or bonuses attributable to activities exercised in that country, qualifies as income sourced in Ukraine and may be taxed at the rate of 30%. Any Ukrainian-sourced remuneration paid out by a non-resident must be paid to an account in a Ukrainian bank, which has the function of a withholding agent”. A Polónia permitiria, enquanto Estado-Membro da UE, aos desportistas não residentes, relativamente à dedução das suas despesas, a possibilidade de preencherem uma declaração de imposto sobre o rendimento normal, após o final do ano fiscal. Na Ucrânia, que não faz parte da UE, os indivíduos não residentes não são elegíveis para certas deduções disponíveis para os residentes para efeitos de imposto pessoal sobre o rendimento. Ver KAROLINA TETŁAK, “The tax regime for UEFA...”, *op.cit.*, p. 8 e 9.

direito a cobrar imposto sobre o rendimento de alguns sujeitos não residentes<sup>905/906</sup>. Entre estes últimos estavam as pessoas delegadas pela UEFA e pelas suas entidades subsidiárias com a missão de organizar o Campeonato da Europa de Futebol e exclusivamente quanto ao rendimento obtido com a realização das atividades relacionadas, precisamente, com essa organização, sendo, para o rendimento destes indivíduos, a isenção fiscal válida de 1 de janeiro de 2010 a 31 de dezembro de 2012, ou pessoas credenciadas pela UEFA (que incluíam os futebolistas), exclusivamente no que dizia respeito ao rendimento auferido a partir de trabalho ou prestação de serviços relacionados com este evento desportivo<sup>907</sup>. Neste último caso, a isenção fiscal era válida no período de 1 de janeiro a 31 de dezembro de 2012. Determinantes pareciam ser, portanto, a ligação da atividade exercida pelos sujeitos ao Campeonato da Europa de Futebol (o que parecia sugerir que seria cobrado imposto sobre o rendimento passivo, tais como os juros e os *royalties*, e que só exclusivamente no rendimento auferido a partir do trabalho ou da prestação de serviços em conexão com o evento desportivo é que tal não aconteceria) e o reconhecimento oficial de um sujeito por parte da UEFA<sup>908</sup>.

### **23.3. Final da Liga dos Campeões de Futebol (“UEFA Champions League”), de 2012, em Munique, na Alemanha<sup>909</sup>**

Também na final da Liga dos Campeões de Futebol, de 2012, em Munique, existiu uma isenção de imposto na fonte, já que os futebolistas não residentes dos clubes participantes na final não foram tributados sobre o rendimento obtido com a sua participação neste evento desportivo específico. Isto, não obstante, normalmente, a Alemanha cobrar imposto sobre o rendimento (“Einkommensteuer”) a uma taxa de 15%, somada a uma taxa de solidariedade de 0,875% (“Solidaritätszuschlag”), o que dá uma taxa global de 15,875% sobre os pagamentos que os não

---

<sup>905</sup> Só se o sujeito tivesse o estatuto de não residente fiscal, no momento da chegada ao território polaco para trabalhar ou prestar serviços conexos com o Campeonato da Europa de Futebol é que os rendimentos não seriam sujeitos a tributação.

<sup>906</sup> “In the case of Poland, the deviation from the general tax rules in compliance with UEFA expectations took the form of a regulation of the Minister of Finance. Poland did not decide to grant a statutory tax exemption for persons involved in the championship by amending the PITA. Instead, the Minister of Finance used the possibility offered by the Tax Ordinance Act to waive the right to collect tax due under the general rules. [...] An interesting point is that despite a common tax solution demanded by the UEFA, both host countries used completely different legal institutions to reach the same goal”. Neste sentido, e, também, para uma análise crítica da escolha da Polónia em relação ao instituto legal usado para corresponder às garantias acordadas com a UEFA, KAROLINA TETŁAK, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 208 a 213, e “The tax regime for UEFA...”, *op. cit.*, p. 9, 10 e 11 (interpolação nossa).

<sup>907</sup> Para além dos futebolistas, também, por exemplo, os árbitros, os treinadores e os membros do pessoal médico das equipas participantes na competição estavam incluídos no conceito de “pessoas credenciadas pela UEFA”, o qual incluía os sujeitos, sem os quais não poderia ocorrer o Campeonato da Europa de Futebol.

<sup>908</sup> Sobre o facto de o fator determinante para uma pessoa ser abrangida pela isenção fiscal ser o reconhecimento oficial da UEFA (por exemplo, a sua acreditação por esta organização) e, portanto, no fundo, ser praticamente a UEFA a decidir o conjunto de pessoas às quais a isenção se aplicava, ver, para uma perspetiva crítica, KAROLINA TETŁAK, “Host city contract as basis for tax exemption...”, *op. cit.*, p. 33 a 37.

<sup>909</sup> Ponto elaborado com base em CARSTEN SCHLOTTER, “Germany”, *op. cit.*, p. 431 e 432, e KAROLINA TETŁAK e DICK MOLENAAR, “Tax Exemption for Euro 2012...”, *op. cit.*, p. 327.

residentes recebam por performances desportivas. Para todos os efeitos, como dissemos, a Alemanha abdicou, unilateralmente, do seu direito a tributar este rendimento.

#### **23.4. Jogos Olímpicos de 2012, em Londres, no Reino Unido**<sup>910</sup>

Nos Jogos Olímpicos de Londres, em 2012, muitos aspetos foram idênticos em relação ao que havia sucedido, dois anos antes, nos Jogos Olímpicos de Inverno de Vancouver, em 2010. Logo na fase de candidatura, Londres notava que, não obstante as regras gerais fiscais em vigência no Reino Unido preverem a tributação na fonte do rendimento dos desportistas não residentes, estava em condições de oferecer garantias de que, a este nível, não seria cobrado imposto sobre o rendimento dos desportistas participantes nos Jogos Olímpicos, derivado da sua performance neste evento desportivo, e, com a organização da edição de 2012 dos Jogos Olímpicos a ser-lhe atribuída, Londres entrou num acordo contratual com o COI, do qual as medidas fiscais, prometidas na candidatura, faziam diretamente parte<sup>911</sup>. Na verdade, uma vez mais como havia sucedido com o Canadá, o COI permitiu ao Reino Unido, de forma a garantir a neutralidade fiscal da participação dos desportistas neste grande evento desportivo internacional, optar entre assegurar que o comité organizador local se comprometia a suportar todos os impostos, através da aplicação de uma cláusula de *gross-up* (indenização) ou, então, alternativa e precisamente, conceder, através da adoção de medidas legislativas adequadas, uma isenção fiscal ao rendimento dos desportistas<sup>912</sup>.

---

<sup>910</sup> Ponto elaborado com base em EUAN LAWSON, "United Kingdom", *op. cit.*, p. 637, 638 e 639, e KAROLINA TETŁAK, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 199 a 204; "The taxpayer as the unofficial sponsor...", *op. cit.*, p. 97 a 101, e "International Sports...", *op. cit.*, p. 193, 194 e 195.

<sup>911</sup> O Parágrafo 49c deste contrato continha mesmo uma disposição, intitulada "Performances dos Concorrentes" ("Competitors' Performances"). Em termos gerais, o rendimento dos desportistas no Reino Unido, na altura da candidatura de Londres à organização dos Jogos Olímpicos, de 2012, seria, habitualmente, tributado do seguinte modo: "The United Kingdom has provisions regarding taxation of income and tax collection from foreign athletes who perform in the United Kingdom and receive income from the performance. Double tax treaties negotiated by the United Kingdom generally allow to tax such income in the source country. The general principles of tax law in force in the United Kingdom provide for a 20% withholding tax on payments made to non-resident athletes. In fact, the United Kingdom had introduced a 50% higher income tax rate and its application by the Revenue has a significant impact on sports people competing in the United Kingdom. Under the general rules and applying the source principle, the United Kingdom imposes a tax on earnings from duties performed in the United Kingdom by non-resident employees, as well as profits from business activities of non-residents, in so far as these activities are conducted in the United Kingdom. Importantly, the tax covers all income and the criterion for its application is exclusively the performance of sporting activities in the territory of the United Kingdom. As a result, the taxation of foreign athletes covers all income, regardless of where it was earned (worldwide income), as long as it can be attributed to activities undertaken in the United Kingdom. The UK Revenue also taxes non-resident sportsmen on a proportion of their worldwide sponsorship income, based on the percentage of the individual's competitive appearances which take place in the United Kingdom. Such an approach, allowing for the collection of a domestic tax on income of non-residents, results in extraterritorial taxation, objected to by sports stars appearing in the United Kingdom". Neste sentido, KAROLINA TETŁAK, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 199 e 200.

<sup>912</sup> No entanto, deve referir-se que, no caso desta cláusula respeitante ao acordo contratual entre Londres e o COI, o âmbito de aplicação era muito mais estreito. Parecia abranger, exclusivamente, os bónus em dinheiro e os prémios, como, por exemplo, aqueles em espécie, ganhos pelos desportistas, em reconhecimento das suas prestações nos Jogos Olímpicos, ainda que independentemente da entidade que os pagava ou oferecia (se uma entidade pública ou privada) e do Estado onde os pagamentos fossem feitos (no Estado da fonte, no Estado da residência ou num Estado terceiro). Contudo, a cláusula não parecia limitar o direito do Estado da fonte (o Reino Unido) a tributar outro tipo de rendimentos dos desportistas olímpicos, ou seja naqueles que não referimos, como, por exemplo, bolsas de estudo, rendimentos resultantes de contratos de patrocínio (a menos que eles pudessem ser classificados como uma recompensa), salários pagos ao abrigo de contratos de trabalho ou contratos de serviços, e todos os outros pagamentos que não constituíssem prémios pelas performances, não seriam abrangidos pela isenção fiscal ou cobertos pela cláusula de *gross-up* e, por isso, poderiam ser tributados no Reino Unido.

Os organizadores dos Jogos Olímpicos introduziram legislação tributária especial, a qual, de entre outras coisas, proporcionava aos desportistas não residentes uma isenção de imposto, válida entre o período de 30 março a 8 novembro de 2012, sobre o rendimento auferido através de atividades desportivas relacionadas com a participação e prestação nos Jogos Olímpicos de Londres, levando até a que os agentes pagadores estivessem aliviados da obrigação de reter o imposto na fonte<sup>913</sup>. Como o rendimento abrangido pela isenção fiscal tinha de estar relacionado com a participação e prestação nos Jogos Olímpicos de Londres, isto significava que os rendimentos obtidos, por exemplo, através de contratos de patrocínio ou publicidade, mas não diretamente relacionados com este evento desportivo ou obtidos, na mesma através de contratos de patrocínio ou de publicidade, mas celebrados com entidades que não os patrocinadores oficiais dos Jogos Olímpicos, podiam estar sujeitos a imposto. Por sua vez, a isenção, quanto ao âmbito pessoal, abrangia os desportistas (incluídos, maioritariamente, no conceito de “competitors”) que fossem não residentes no Reino Unido no ano fiscal em que as atividades relacionadas com os Jogos Olímpicos em Londres fossem realizadas e desde que tivessem um cartão de acreditação e executassem uma ou mais funções nos Jogos Olímpicos<sup>914</sup>.

A isenção fiscal também se aplicava ao rendimento relativo às atividades dos desportistas pago a uma sociedade, em vez de diretamente a esses sujeitos<sup>915</sup>. Por fim, um outro aspeto merece destaque: tal como na final da Liga dos Campeões de Futebol, de 2011, realizada também em Londres, a legislação tributária especial continha uma cláusula geral anti-abuso, de forma a evitar as situações em que fossem celebrados contratos (ou qualquer tipo de acordo), cujo único (ou principal) propósito fosse obter e fazer uso da isenção fiscal e que não existiriam não fosse, exatamente, a existência desta, ou seja, com a finalidade de evitar o uso indevido da isenção fiscal (nomeadamente, para propósitos de evasão fiscal). Além disso, a isenção fiscal, de modo a excluir o rendimento obtido a partir de um contrato assinado ou alterado após o início dos Jogos Olímpicos, não se aplicaria ao rendimento obtido a partir de uma qualquer alteração a um contrato celebrado antes de 25 de julho de 2012, feito em 25 de julho de 2012 ou após esta data

---

<sup>913</sup> Em relação aos sujeitos que iam competir neste evento desportivo, as atividades relacionadas com os Jogos Olímpicos significavam a performance num evento dos Jogos Olímpicos de Londres, em 2012, ou atividades principalmente para apoiar ou promover estes Jogos ou o movimento olímpico ou paraolímpico.

<sup>914</sup> Um “competitor” significava um indivíduo que tivesse sido inscrito por um Comité Olímpico ou Paraolímpico nacional para competir num evento desportivo que fizesse parte dos Jogos Olímpicos de Londres, em 2012. No entanto, nem todos os desportistas estavam abrangidos pelo conceito de “competitor”: alguns eram considerados “team officials” porque este termo significava, nomeadamente, um indivíduo que era parte da equipa de reserva, da equipa de apoio, treinador ou do *staff* médico ou técnico de um Comité Olímpico ou Paraolímpico nacional. Para além dos desportistas, eram abrangidos pela isenção, por exemplo, trabalhadores dos meios de comunicação social, representantes oficiais das organizações desportivas, funcionários técnicos, entre outros. Esta determinação do âmbito subjetivo da isenção fiscal permitia a inclusão de membros das equipas nacionais, bem como de pessoas que, essencialmente, prestassem serviços técnicos, médicos ou de apoio, como, por exemplo, juizes e árbitros, treinadores, o pessoal técnico responsável pelos controlos “anti-doping” e jornalistas.

<sup>915</sup> A este respeito, estava, também, previsto que as atividades pelas quais os indivíduos recebessem rendimentos isentos de tributação não criariam um EE do empregador para efeitos de imposto sobre as sociedades.

ou obtido como resultado de um contrato celebrado a 25 de julho de 2012 ou após esta data. Por sua vez, a data limite seria 29 de agosto de 2012, no caso dos desportistas que participassem nos Jogos Paraolímpicos.

### **23.5. Final da Liga dos Campeões de Futebol (“UEFA Champions League”), de 2013, em Londres, no Reino Unido<sup>916</sup>**

Tal como sucedeu com a final da Liga dos Campeões de Futebol, de 2011, também a final de 2013 da mesma competição se disputou no Estádio de Wembley, em Londres, no Reino Unido. E, na verdade, uma vez mais, em quase tudo idêntico ao que havia sucedido dois anos antes, praticamente todo o rendimento obtido pelos jogadores e pelos membros oficiais das equipas não residentes dos clubes participantes na final, relacionados, precisamente, com a sua participação neste evento desportivo específico, estava isento de imposto, excetuando, igualmente, o rendimento obtido a partir de situações em que fossem celebrados contratos (ou qualquer tipo de acordo), cujo único (ou principal) propósito fosse obter e fazer uso da isenção fiscal e que não existiriam não fosse, exatamente, a existência desta<sup>917</sup>. Facto curioso é que o Tesouro do Reino Unido, em certa medida, justificou a introdução da isenção fiscal, relativa ao rendimento dos desportistas não residentes e dos membros oficiais das equipas envolvidos na final, por causa das exigências da UEFA, que iam exatamente nesse sentido.

### **23.6. Campeonato do Mundo de Futebol (“FIFA World Cup”), de 2014, no Brasil<sup>918</sup>**

Em relação ao Campeonato do Mundo de Futebol, de 2014, no Brasil, podemos referir que, logo na fase de candidaturas, o governo brasileiro entregou, em junho de 2007, um documento (intitulado “Government Guarantees”), com onze garantias, através das quais se comprometia a conceder um conjunto alargado de benefícios tributários à FIFA, retirando quaisquer entraves à realização deste evento desportivo. Deve, igualmente, ter-se em conta que, mais tarde, em 2010, depois de o Brasil já ter sido selecionado como o Estado anfitrião desta competição desportiva, surgiu o Projeto de Lei n.º 7422/2010, do Congresso Nacional Brasileiro,

---

<sup>916</sup> Ponto elaborado com base em EUAN LAWSON, “United Kingdom”, *op. cit.*, p. 639 e 640, e KAROLINA TETŁAK, *Taxation of International...*, *op. cit.*, p. 205 e 206; “UK Tax Breaks for the 2013 UEFA...”, *op. cit.*, p. 224 a 231, e “International Sports...”, *op. cit.*, p. 198.

<sup>917</sup> Tratava-se, assim, de uma cláusula especial anti-abuso, para evitar situações de evasão fiscal. O âmbito de aplicação desta isenção fiscal especial era idêntico ao da isenção fiscal especial concedida aquando da realização da final da Liga dos Campeões de Futebol, de 2011, por isso remetemos para essa parte do nosso trabalho.

<sup>918</sup> Ponto elaborado com base em ARJYO MITRA, “An Ethical Analysis of the 2014 FIFA World Cup in Brazil”, in *Law and Business Review of the Americas*, n.º 1, 2015, p. 7; KAROLINA TETŁAK, “International Sports...”, *op. cit.*, p. 192, e MARILENE DE PAULA, “A Copa do Mundo de 2014: Legados e Desafios”, p. 6 e 7, disponível em [https://br.boell.org/sites/default/files/copa\\_do\\_mundo\\_2014\\_review\\_boll\\_brasil.pdf](https://br.boell.org/sites/default/files/copa_do_mundo_2014_review_boll_brasil.pdf), consultado pela última vez em 15/04/2018.

que dispunha sobre as medidas tributárias referentes à realização, no Brasil, do Campeonato do Mundo de Futebol, de 2014<sup>919</sup>, que previa a concessão de inúmeras isenções tributárias à FIFA, às suas subsidiárias ou a quaisquer outras entidades contratadas ou associadas a esta organização para ajudar a organizar este evento desportivo, sendo de referir que estavam abrangidos pelo âmbito das isenções tributárias os prémios pagos, precisamente, pela FIFA.

Seguir-se-ia a aprovação da Lei n.º 12350, de 20 de dezembro de 2010, a qual garantia a isenção de determinados impostos federais, taxas e outros tributos, nomeadamente, ao rendimento da FIFA, das suas subsidiárias, das empresas estrangeiras que lhe prestassem serviços, das associações de futebol estrangeiras, das confederações da FIFA e dos futebolistas<sup>920</sup>. No que nos interessa, quanto a estes últimos sujeitos (os jogadores), o artigo 10.º da referida lei referia o seguinte: “Estão isentos do imposto sobre a renda os rendimentos pagos, creditados, empregados, entregues ou remetidos pela Fifa, pelas demais pessoas jurídicas de que trata o § 2º do art. 7º ou por Subsidiária Fifa no Brasil, para pessoas físicas, não residentes no País, empregadas ou de outra forma contratadas para trabalhar de forma pessoal e direta na organização ou realização dos Eventos, que ingressarem no País com visto temporário”. Sendo que o seu n.º 1, explicitamente, abarcava os futebolistas (não residentes): “As isenções deste artigo também são aplicáveis aos árbitros, jogadores de futebol e outros membros das delegações, exclusivamente no que concerne ao pagamento de prémios relacionados aos Eventos, efetuado pelas pessoas jurídicas mencionadas no caput”. Ou seja, apenas estavam abrangidos pela isenção fiscal os prémios pagos aos futebolistas, relacionados com o Campeonato do Mundo de Futebol.

Para concluir, podemos recorrer à análise de TETŁAK: “[F]or the 2014 World Cup in Brazil, the tax bubble covered FIFA non-resident employees, football players and referees who were exempt from income tax when such income was paid, credited, used, delivered or sent by FIFA, its local subsidiaries, FIFA’s service providers, FIFA’s broadcasters or by international teams. In practice, the exemption applied to athletes regarding the payment of official prizes but it did not encompass other types of income such as image rights or sponsorship income from third parties. Such income received from Brazilian sources was fully taxed in accordance with the Brazilian general tax rules applicable to non-residents”<sup>921</sup>.

---

<sup>919</sup> E da Taça das Confederações de Futebol, de 2013, que também teve lugar no Brasil.

<sup>920</sup> Quanto a outro tipo de questões mais abrangentes (que abarcam medidas não tributárias) relacionadas com o Campeonato do Mundo de Futebol, de 2014, no Brasil, deve ter-se em conta, igualmente, a Lei n.º 12663/2012, de 5 de junho de 2012. Para uma análise detalhada das duas leis e para um panorama geral das medidas controversas que estas criaram, com enfoque na particularidade do debate sobre a sua constitucionalidade ter mesmo chegado ao Supremo Tribunal Federal Brasileiro, e, por isso, igualmente, para uma perspetiva da posição assumida por este tribunal, ver KAROLINA TETŁAK, “The Constitutional Review of the 2014 World Cup Law by Brazil’s Federal Supreme Court”, in *GSLTR – Global Sports Law and Taxation Reports*, n.º 3, 2014, p. 25 a 29.

<sup>921</sup> Cfr. KAROLINA TETŁAK, “International Sports...”, *op. cit.*, p. 192.

### **23.7. Final da Liga dos Campeões de Futebol (“UEFA Champions League”), de 2014, em Lisboa, em Portugal<sup>922</sup>**

A final da Liga dos Campeões de Futebol, da época desportiva 2013/2014, teve lugar em Lisboa, no Estádio da Luz, em maio de 2014<sup>923</sup>. Ora, como tal, tendo sido a final disputada em Portugal, e, portanto, como Estado da fonte, Portugal tinha direito a tributar o rendimento auferido por aqueles que fossem considerados não residentes em território português que participassem na final.

Contudo, Portugal não procedeu à tributação do rendimento auferido pelos não residentes, fossem eles os clubes ou os desportistas, entre muitos outros sujeitos. Era isso que a Lei n.º 24/2014, de 28 de abril, previa. De facto, no n.º 1 do artigo 2.º desta Lei pode ler-se: “São isentos de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) e de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC), os rendimentos auferidos pelas entidades organizadoras da final da *UEFA Champions League* e *UEFA Women’s Champions League*<sup>924</sup> da época 2013/2014, pelos seus representantes e funcionários, relativos à organização e realização das referidas provas, bem como pelos clubes de futebol, respetivos desportistas e equipas técnicas, nomeadamente treinadores, equipas médicas e de segurança privada e outro pessoal de apoio, em virtude da sua participação nas referidas partidas”. Referindo o n.º 2 do mesmo artigo que a “isenção prevista no número anterior é apenas aplicável às entidades aí referidas que não sejam consideradas residentes em território português”.

### **23.8. Jogos Olímpicos de Inverno, de 2014, em Sochi, na Rússia<sup>925</sup>**

Em relação aos Jogos Olímpicos de Inverno, de 2014, podemos referir que o governo russo adotou um conjunto de medidas tributárias especiais, oferecendo uma isenção tributária ampla a este evento. O COI e os seus parceiros comerciais beneficiaram desta isenção. E inúmeros indivíduos oficialmente envolvidos na organização e participação neste certame desportivo também foram beneficiados, entre eles os desportistas. Logo na fase de candidatura, a Rússia afirmava que os impostos não iriam ter impacto nos Jogos Olímpicos de Inverno, prometendo que

---

<sup>922</sup> Ponto elaborado com base em JOÃO AMÂNDIO CARVALHO, “A tributação internacional dos desportistas com base no artigo 17.º da Convenção Modelo da OCDE”, in *Direito e Finanças do Desporto – Volume II* (Coordenação: João Miranda e Nuno Cunha Rodrigues) [versão em livro eletrónico], Lisboa, Instituto de Ciências Jurídico-Políticas e Instituto de Direito Económico, Financeiro e Fiscal, 2016, p. 266 e 267, disponível em [https://www.icjp.pt/sites/default/files/publicacoes/files/ebook\\_dirfindesporto2016\\_isbn.pdf](https://www.icjp.pt/sites/default/files/publicacoes/files/ebook_dirfindesporto2016_isbn.pdf), consultado pela última vez em 10/04/2018, e TIAGO MARREIROS MOREIRA, “Portugal”, *op. cit.*, p. 540.

<sup>923</sup> Opôs frente-a-frente duas equipas espanholas, o Real Madrid e o Atlético Madrid.

<sup>924</sup> A final da competição “UEFA Women’s Champions League”, também da época desportiva 2013/2014, teve igualmente lugar na cidade de Lisboa, em maio de 2014, mas no Estádio do Restelo e foi disputada entre o Tyresö FF (clube sueco) e o Wolfsburg (clube alemão).

<sup>925</sup> Ponto elaborado com base em KAROLINA TETĀK, “Russian anti-tax law for the 2014 Sochi Olympic games”, in *GSLTR – Global Sports Law and Taxation Reports*, n.º 2, 2014, p. 14 a 18; “Sochi 2014 Olympic Tax Legislation”, in *European Taxation*, n.º 4, 2014, p. 165, 166 e 167, e “International Sports...”, *op. cit.*, p. 195.

estava preparada para criar as mais benéficas condições dos pontos de vista legal, financeiro e operacional para o Comité Organizador dos Jogos, para o COI e para outras organizações envolvidas<sup>926</sup>. De entre as promessas, encontrava-se a garantia de que o rendimento relacionado com os Jogos Olímpicos estaria livre de impostos e de que as performances dos desportistas não estariam, igualmente, sujeitas a imposto.

Tendo ganho a organização dos Jogos Olímpicos de Inverno, de 2014, a Rússia complementou a sua legislação existente com nova legislação. As medidas fiscais adotadas serviam para minimizar as consequências fiscais para o Movimento Olímpico de maneira geral, incluindo impostos sobre o rendimento, IVA, impostos aduaneiros e outros impostos<sup>927</sup>. Quanto aos impostos sobre o rendimento, diga-se que, na Rússia, não foi cobrado imposto sobre o rendimento, recebido no curso e devido à implementação e organização dos Jogos Olímpicos de Inverno, de variadíssimas entidades, tendo sido, esta isenção, válida até 1 de janeiro de 2017. Também foram introduzidas isenções fiscais especiais, no que respeitava ao imposto sobre o rendimento, neste caso para as pessoas singulares, para assegurar que os prémios em dinheiro ou em espécie, atribuídos aos desportistas e aos membros das equipas desportivas, partes dos Jogos Olímpicos e Paralímpicos de Inverno de 2014, em Sochi, estavam isentos de imposto, sendo que o documento que confirmava a isenção era o cartão de identidade ou acreditação olímpica ou paralímpica<sup>928</sup>. Isento de imposto estava, igual e nomeadamente, o rendimento do *staff* temporário, isto é, dos indivíduos temporariamente presentes na Rússia a realizar negócios relacionados com este evento, como as pessoas que trabalhavam para os proprietários dos direitos de transmissão e para os parceiros comerciais do COI e, ainda, as pessoas que efetuavam serviços técnicos, médicos ou de apoio (como juízes, árbitros, treinadores, fotógrafos, jornalistas, os sujeitos responsáveis pelos testes de *doping*, produtores, entre muitos outros)<sup>929</sup>.

A isenção, como se aplicava ao rendimento dos sujeitos temporariamente presentes na Rússia, abrangia apenas os não residentes. Se não existisse a isenção fiscal, os não residentes seriam tributados a uma taxa de 30% sobre os rendimentos derivados de fontes na Rússia. Ainda

---

<sup>926</sup> No livro de candidatura do Comité de Candidatura de Sochi é possível ler: "Taxes in the Russian Federation will not impact the staging of the Olympic Winter Games in 2014".

<sup>927</sup> Havia até isenções no âmbito dos impostos sobre a propriedade e sobre a terra, por exemplo. Também se pode referir que, contrariamente, ao que sucederia nos ordenamentos tributários dos Estados que integram a UE (isto porque, na UE, o IVA está harmonizado, como resultado de Diretivas europeias, sobrando, deste modo, pouco espaço, para os Estados-Membros da UE, individualmente, introduzirem variações relativamente a este imposto), o Movimento Olímpico até de uma isenção em sede de IVA pôde beneficiar, por exemplo, em relação à venda dos direitos de transmissão e *marketing* relacionados com os Jogos Olímpicos de Inverno, de 2014, atendendo a que Rússia era livre de alterar as suas regras relativas a este imposto. Mas, era cobrado IVA às vendas de *merchandising*.

<sup>928</sup> A este respeito, as disposições do Código Tributário Russo, alterado pela Lei Olímpica de 30 de julho de 2010.

<sup>929</sup> Deve dizer-se que estava, também, isento de imposto, por exemplo, o rendimento dos indivíduos que efetuassem performances nas cerimónias de abertura e de encerramento dos Jogos Olímpicos de Inverno de Sochi e os sujeitos que celebrassem um contrato de trabalho com um parceiro comercial do COI para efetuar atividades relacionadas com a organização e implementação deste evento e que fizessem parte do *staff* temporário dos organizadores dos Jogos Olímpicos de Inverno, de 2014.

que, em função da aplicação das CDT's que este Estado celebrou com vários outros Estados, sem a isenção fiscal grande parte destes sujeitos, como decorrência dos artigos semelhantes aos artigos 7.º e 15.º da CMOCDE presentes nestes instrumentos legais, já não seriam tributados sobre o seu rendimento em território russo, sendo, portanto, a este nível, os grandes beneficiados os desportistas, que não fosse a isenção fiscal, veriam o seu rendimento ser tributado com base nas disposições das CDT's semelhantes ao artigo 17.º da CMOCDE<sup>930</sup>.

Entre essas entidades estavam, nomeadamente: "Foreign organizers of the 2014 Sochi Olympic Winter Games, in accordance with art. 3 of the Federal Law of 1 December 2007 (N 310-FZ) on the organization of the XXII Olympic Winter Games and XI Paralympic Winter Games of 2014 in Sochi; [...] foreign marketing partners of the International Olympic Committee, as well as branches and representative offices in the Russian Federation of foreign organizations, which are foreign marketing partners of the International Olympic Committee, in respect of transactions in the organization and holding of the Sochi Olympic Games", como frisa TETŁAK. E algumas entidades não eram sequer reconhecidas como contribuintes, como, por exemplo, as emissoras oficiais, no que respeitava a operações, envolvendo a produção e distribuição de produtos de *mass media* (incluindo a implementação da televisão e da rádio oficiais).

### **23.9. Campeonato da Europa de Futebol ("UEFA Euro"), de 2016, na França<sup>931</sup>**

O Campeonato da Europa de Futebol, de 2016, realizou-se em França. O governo francês ofereceu incentivos tributários significativos para criar um regime tributário favorável para este evento desportivo internacional. Logo na fase de candidatura<sup>932</sup>, o governo francês, que apoiava a pretensão da Federação Francesa de Futebol de organizar este certame desportivo, comprometeu-se a garantir um regime tributário especial para este evento<sup>933</sup>. Quando foi atribuída a organização à França, o governo francês considerou várias opções e optou, para respeitar as garantias prometidas à UEFA, por introduzir legislação que tinha como objetivo criar um regime tributário permanente e não apenas uma solução legal *ad hoc*. Ou seja, este regime tinha o

---

<sup>930</sup> Os outros grandes beneficiados, a este nível, eram todos os sujeitos residentes em Estados, com os quais a Federação Russa não tinha CDT's celebradas.

<sup>931</sup> Ponto elaborado com base em IVANA ZIVANOVIC, "France", in *Taxation of Entertainers and Sportspersons Performing Abroad* (Coordenação: Guglielmo Maisto), Amsterdão, IBFD, 2016, p. 402, 403 e 404, e KAROLINA TETŁAK, "The French tax dumping for sports mega-events...", *op. cit.*, p. 37 a 40, e "International Sports...", *op. cit.*, p. 198.

<sup>932</sup> A Federação Francesa de Futebol candidatou-se à organização do Campeonato da Europa de Futebol a 2 de fevereiro de 2010.

<sup>933</sup> As garantias passavam por isentar o rendimento da UEFA e das suas subsidiárias de muitos impostos, com exceção, por exemplo, do imposto sobre a propriedade e do IVA: "These commitments were to exempt UEFA and its subsidiaries from the corporate income tax, the withholding taxes, the payroll tax, the apprenticeship tax, any additional employer contributions and almost all taxes levied by the municipalities, departments and regions, with the exception of property tax. Meanwhile, it was reported to UEFA that tax provisions on the value added tax were framed by the European VAT system and it was not possible to grant any exemptions from this tax". Neste sentido, KAROLINA TETŁAK, "The French tax dumping for sports mega-events...", *op. cit.*, p. 37.

propósito de abranger vários eventos desportivos internacionais e não apenas somente o Campeonato da Europa de Futebol, de 2016. Com esta escolha, o governo francês pretendia criar um regime tributário transparente e consistente a este respeito, podendo até servir de exemplo para outros Estados europeus quanto às práticas legislativas referentes aos grandes eventos desportivos internacionais.

Foi alterado o Código Geral dos Impostos (“Code général des impôts”)<sup>934</sup> e foi introduzido, então, um regime tributário específico. Sob o novo regime tributário criado, as entidades responsáveis pela organização dos eventos desportivos internacionais e, quando apropriado, as suas subsidiárias, dentro do significado do artigo L 233-1 do Código Comercial Francês, não seriam tributáveis sobre os lucros obtidos em França e sobre os rendimentos de fonte francesa pagos ou recebidos quando estes benefícios ou rendimentos estivessem diretamente relacionados com a organização de um evento desportivo internacional. Assim, estavam isentas, nomeadamente, de vários tributos<sup>935</sup>. Como dissemos, a isenção tributária criada abrangia não só o Campeonato da Europa de Futebol, mas também outros eventos desportivos que tivessem lugar em França, desde que preenchessem certas condições: a organização do evento em França devia ser resultado do facto de ter sido selecionada com base numa candidatura por parte de uma entidade pública ou por uma federação desportiva delegada; o evento desportivo devia ser organizado pela França excepcionalmente (o que significava que os certames desportivos ou as competições desportivas organizados regularmente em França não eram abrangidos pelo âmbito deste regime); o evento desportivo devia estar, pelo menos, ao nível de um Campeonato Europeu e os seus benefícios económicos deviam ser excecionais.

No entanto, havia uma limitação temporal: este regime aplicava-se a competições, cuja decisão de atribuir a organização do evento desportivo a França fosse anunciada antes de 31 de dezembro de 2017<sup>936</sup>. Por isso, era irrelevante quando o evento ia ocorrer, já que o que interessava era o momento em que a decisão com vista à atribuição da sua organização fosse anunciada.

---

<sup>934</sup> Pelo artigo 51.º da Lei n.º 2014-1655, de 29 de dezembro de 2014.

<sup>935</sup> “- [Co]rporate tax [...]; - income tax on the industrial and commercial profits [...]; - withholding tax on proceeds paid to non-residents [...]; and - withholding tax on the proceeds received by inventors or in connection with copyright on any proceeds derived from industrial or commercial ownership and similar rights and amounts paid as remuneration for services of any kind provided or enjoyed in France [...]. Those bodies will also be exempt from various levies and contributions on salaries (levy on salary, apprenticeship tax and additional apprenticeship contribution, contributions to in-service training and contributions to the construction sector) on account of the remuneration paid to employees where the duties performed are directly related to the organization of the competition. Lastly, these bodies will be exempt from various taxes levied for the benefit of local authorities (contribution to the regional economy, corporate property tax and special infrastructure taxes, etc.) where the taxable event is directly related to the organization of the aforementioned competition. However, property tax on developed and undeveloped properties and the ancillary taxes will still be payable”. Ver IVANA ZIVANOVIC, “France”, *op. cit.*, p. 402 e 403 (interpolações nossas).

<sup>936</sup> Ora, isto significava que o governo já estava a preparar-se para oferecer o mesmo regime tributário, por exemplo, aos Jogos Olímpicos de 2024, para os quais Paris tinha concorrido à sua organização. O processo de candidatura iniciou-se em janeiro de 2015 e o organizador viria a ser anunciado em 2017, organização essa que viria mesmo a caber a Paris. Entretanto, ficou definido que outros eventos desportivos internacionais seriam abrangidos por este regime tributário especial, para além do próprio Campeonato da Europa de Futebol, de 2016: Campeonato da Europa

Das justificações para a isenção concedida, de entre várias, destacamos as garantias a nível tributário prometidas à UEFA, na fase de candidatura à organização do Campeonato da Europa de Futebol, de 2016, as quais não fossem cumpridas poderiam, em último caso, levar a que a França pudesse ver a UEFA retirar-lhe a organização deste evento, já depois de esta lhe ter sido atribuída<sup>937</sup>. Além do mais, este incumprimento da França, a médio prazo, poderia levar também a que a credibilidade deste Estado, enquanto Estado candidato a sediar grandes eventos desportivos internacionais, fosse dizimada e a que a França desaparecesse do panorama desportivo internacional, no que respeitaria a este tipo de questões<sup>938</sup>. No que mais nos interessa, quanto à tributação do rendimento dos futebolistas não residentes, no Campeonato da Europa de Futebol, de 2016, a legislação introduzida em França não mencionava esta matéria (pelo que ficaria a dúvida se este rendimento estava abrangido pela isenção fiscal concedida). Mas, podemos avançar que os futebolistas não pagaram quaisquer impostos neste Estado<sup>939</sup>.

### **23.10. Jogos Olímpicos de 2016, no Rio de Janeiro, no Brasil<sup>940</sup>**

Nos Jogos Olímpicos de 2016, no Rio de Janeiro, no Brasil, foram concedidos inúmeros benefícios tributários quanto à realização e implementação deste evento. Estes benefícios visavam, por exemplo, o COI, o Comité Organizador Local deste evento, o Tribunal Arbitral do Desporto, a Agência Mundial Antidoping, as federações desportivas nacionais e internacionais, bem como os patrocinadores dos Jogos Olímpicos, os meios de comunicação social acreditados para a transmissão deste certame desportivo e outras entidades ligadas ao COI que prestassem serviços relacionados com a organização ou produção deste evento<sup>941</sup>. Ao COI e às empresas a ele ligadas, bem como ao Comité Organizador Local dos Jogos Olímpicos, em relação às suas próprias atividades e diretamente relacionadas com a realização e organização deste evento, foi concedida uma isenção do rendimento quanto a vários tributos federais.

Estavam, também, isentos de imposto sobre o rendimento, os sujeitos não residentes no Brasil dependentes, contratados para trabalhar pessoal e diretamente na organização e

---

de Basquetebol, de 2015; Campeonato do Mundo de Andebol, de 2017; Campeonato do Mundo de Hóquei no gelo, de 2017; “Ryder Cup” e “Junior Ryder Cup”, ambas competições de golfe, a realizar em 2018 e Campeonato do Mundo de Futebol Feminino de 2019.

<sup>937</sup> A França afirmava mesmo que sem estas garantias e, posteriormente, sem a isenção tributária concedida, nunca hospedaria esta competição, já que esta teria sido atribuída a outro Estado.

<sup>938</sup> O que diminuiria, drasticamente, por exemplo, a possibilidade da França sediar os Jogos Olímpicos de 2024.

<sup>939</sup> Para esclarecermos a situação, contactámos Stéphane Rychen, que é “Head of Taxes and Corporate Legal Services, Business Affairs” da UEFA, desde 2013, e que, para além desta função, desempenhou, igualmente, a função de “UEFA Venue Match Director” no Campeonato da Europa de Futebol, de 2016, em França (e, também, no Campeonato da Europa de Futebol, de 2012, na Polónia e na Ucrânia), o qual nos respondeu, por *email*, exatamente, o seguinte: “No tax was paid in France by the players”.

<sup>940</sup> Ponto elaborado com base em BRUNO M. SANTO e LEANDRO LUCON, “The tax benefits brought by the Brazilian government for implementation of the 2016 Olympic Games and Paralympic Games 2016”, in *GSLTR – Global Sports Law and Taxation Reports*, n.º 3, 2015, p. 14 a 17. Devemos dizer que este artigo nos foi cedido, diretamente, pelos autores para consulta.

<sup>941</sup> A estes sujeitos foi concedida, nomeadamente, uma isenção de imposto na importação de determinados produtos e serviços, diretamente ligados com a organização e realização dos Jogos Olímpicos.

realização deste evento, por parte, por exemplo, do COI, do Tribunal Arbitral do Desporto, da Agência Mundial Antidoping, das federações desportivas internacionais, ou seja, de muitas das entidades que anteriormente referimos, que estivessem temporariamente neste Estado. Sendo que esta isenção se aplicava, ainda, designadamente, aos árbitros, aos juizes e aos competidores, isto é, aos desportistas<sup>942</sup>. Neste último caso, em relação aos desportistas, exclusivamente, quanto ao pagamento de recompensas financeiras como resultado das suas performances desportivas nos Jogos Olímpicos do Rio de Janeiro. Por fim, importa referir que, caso fossem violados os termos do uso dos benefícios tributários acima mencionados, seria exigido, nomeadamente, o pagamento dos tributos devidos, sem prejuízo de outras penalidades aplicáveis.

### **23.11. Final da Liga dos Campeões de Futebol (“UEFA Champions League”), de 2017, em Cardiff, no Reino Unido**

Na final da Liga dos Campeões de Futebol, de 2017, em Cardiff, no Reino Unido, foi concedida uma isenção fiscal ao rendimento dos futebolistas não residentes, obtido no território deste Estado e em conexão com a realização desta final. Para além destes sujeitos, estavam isentos de imposto sobre o seu rendimento outros indivíduos não residentes que fossem abrangidos pelo conceito “pessoa relevante” (“relevant person”), o qual incluía, nomeadamente, os indivíduos que a UEFA tivesse incluído na lista de pessoas delegadas para a final ou que, não fazendo parte desta lista, fossem funcionários desta organização e, nessa capacidade, estivessem a trabalhar na final. Este conceito abrangia, ainda, também, por exemplo, os sujeitos que fossem funcionários de uma associação nacional de futebol que fizesse parte da UEFA e que estivessem, precisamente, a agir nessa capacidade de funcionário na final, bem como os funcionários e trabalhadores dos clubes desportivos que competissem na final da Liga dos Campeões de Futebol. Igualmente abrangidos, neste caso no conceito de “contractor”, estavam os indivíduos que, não sendo funcionários, nem trabalhadores dos clubes desportivos não residentes ou da UEFA, prestassem, nomeadamente, serviços, sob os termos de um contrato celebrado com estas entidades.

Por sua vez, a isenção fiscal não se aplicava aos contratos celebrados depois de iniciada a final ou ao rendimento obtido como resultado de quaisquer alterações feitas aos contratos celebrados antes da final, depois de esta ter começado e abrangia o período de 1 a 5 de junho de

---

<sup>942</sup> As outras fontes de rendimento recebidas no Brasil, incluindo, por exemplo, os ganhos de capital com a alienação de ativos e direitos localizados no Brasil e os rendimentos auferidos através de transações financeiras por todos estes indivíduos, eram tributadas de acordo com as regras normais, habitualmente aplicáveis aos não residentes neste Estado, ainda que sujeitas, nomeadamente, às CDT's que o Brasil tivesse celebrado.

2017, inclusive. Já o rendimento isento dizia respeito a: “employment income, general earnings or specific employment income, or profits of a trade, profession or vocation (including profits treated as arising as a result of section 13 of the Income Tax (Trading and Other Income) Act 2005”<sup>943</sup>.

### **23.12. Jogos Olímpicos de Inverno, de 2018, em Pyeongchang, na Coreia do Sul**

Nos Jogos Olímpicos de Inverno, de 2018, em Pyeongchang, na Coreia do Sul, os não residentes que participassem neste evento desportivo (e, também, nos Paraolímpicos de Inverno) ou que efetuassem atividades de performance com ele relacionadas, ainda que sujeitos a um reconhecimento por parte do Comité Organizador Local deste certame desportivo, tinham o seu rendimento isento de imposto<sup>944</sup>. Os não residentes, na Coreia do Sul, seriam as pessoas que permanecessem no território deste Estado menos de 183 dias, sendo que a isenção fiscal abrangia, nomeadamente, o rendimento de membros do COI ou do Comité Organizador Local (mas, também, de muitas outras entidades) e, no que nos mais interessa, o rendimento dos desportistas, bem como de treinadores, árbitros e pessoal técnico oficial<sup>945</sup>. O procedimento de aplicação à isenção do imposto sobre o rendimento individual passava por as pessoas elegíveis preencherem um formulário de aplicação e enviarem os documentos necessários para o Comité Organizador Local dos Jogos Olímpicos, o qual teria, portanto, esse direito de reconhecimento, no sentido de um indivíduo beneficiar ou não de uma isenção fiscal do seu rendimento<sup>946</sup>.

### **24. Situação recente: conclusão**

Da análise da situação fiscal recente dos desportistas nos grandes eventos desportivos internacionais, a conclusão que podemos retirar é a de que os desportistas que competem internacionalmente neste tipo específico de eventos desportivos raramente pagam impostos, no Estado da fonte, sobre o rendimento que obtêm da participação e prestação desportiva nestes certames desportivos. Sobretudo, desde 2010 em diante (desde do Campeonato do Mundo de Futebol, nesse ano, na África do Sul), o COI, a UEFA e a FIFA têm chegado praticamente sempre a acordo com os Estados anfitriões deste tipo de eventos para que estes abdicuem do seu direito

---

<sup>943</sup> Para mais detalhes, ver “Major Sporting Events (Income Tax Exemption) Regulations 2017”.

<sup>944</sup> De acordo com o artigo 104-28 do “Restriction of Special Taxation Act”.

<sup>945</sup> Até se dava o caso de alguns sujeitos serem considerados não residentes, apesar de permanecerem mais de 183 dias na Coreia do Sul. Por exemplo, tratando-se dos diretores e membros das empresas detentoras dos direitos exclusivos de radiodifusão do evento desportivo.

<sup>946</sup> Informação recolhida de <https://www.pyeongchang2018.com/en/notices/application-for-the-individual-income-tax-exemption-new>, consultado pela última vez em 20/04/2018.

a tributar o rendimento dos desportistas que competem nos grandes eventos desportivos internacionais.

Se, durante um longo período de tempo, o rendimento dos desportistas não foi tido em conta pelas autoridades fiscais dos Estados anfitriões dos grandes eventos desportivos internacionais (até meados da década de 1990), altura em que passou a sê-lo, apesar de alguns Estados concederem isenções fiscais unilaterais para que o rendimento continuasse a não ser tributado no Estado da fonte, por pressão das organizações desportivas internacionais, havendo, nessa fase, uma mescla entre essas duas realidades (até 2010), hoje em dia, da nossa amostra significativa da situação fiscal dos desportistas nos grandes eventos desportivos internacionais, depreende-se que a tendência mais visível, até praticamente exclusiva, é o rendimento dos desportistas que competem internacionalmente, no caso dos grandes eventos desportivos internacionais, não ser tributado.

Isto permite que este grupo particular de desportistas não tenha de enfrentar os obstáculos e dificuldades que resultam da aplicação complexa do artigo 17.º da CMOCDE, o que é uma grande vantagem e um enorme incentivo. Questões como a tributação excessiva do seu rendimento ou mesmo dupla tributação não se colocam e estes desportistas acabam a pagar os seus impostos sobre o seu rendimento, normalmente, como qualquer outro sujeito, no Estado da residência.

## NOTAS CONCLUSIVAS

I. O artigo 17.º da CMOCDE leva a que o rendimento dos desportistas que competem internacionalmente seja tributado de uma forma diferenciada relativamente ao rendimento de todos os outros sujeitos. O rendimento dos desportistas é, primeiramente, tributado no Estado onde competem (no Estado da fonte) e, posteriormente, no Estado da residência, como aconteceria já, à partida, na ausência de uma CDT.

II. Esta tributação tem lugar mesmo que os requisitos habitualmente exigidos para o Estado da fonte poder exercer o seu direito a tributar não estejam preenchidos, não sendo necessária a existência de um EE ou a permanência no seu território durante um período substancial de tempo, e, também, independentemente de quem paga ou suporta efetivamente o rendimento dos desportistas.

III. O artigo 17.º da CMOCDE constitui, assim, *lex specialis* em relação aos artigos 7.º e 15.º da mesma CM. Por isso, é irrelevante, para a sua aplicação, que os desportistas sejam trabalhadores por conta própria, as suas taxas sejam rendimentos de negócios, ou que estejam numa relação de emprego, respetivamente.

IV. Os desportistas são tidos como sujeitos que auferem rendimentos elevados, havendo, igualmente, a perceção de que este é um fenómeno recente. No entanto, encontrámos vários exemplos de que esta ideia não está totalmente correta.

V. Atualmente, os desportistas recebem uma enorme diversidade de rendimentos, desde prémios pela sua participação ou vitória num evento desportivo ou bónus pela assinatura de um contrato, passando por rendimentos relacionados com a transmissão do evento, rendimentos de direitos de imagem, publicidade e patrocínio, rendimentos de *royalties*, de entrevistas, de treino, de pensões, de bolsas de estudo, de subsídios, de *merchandising* e até de inação.

VI. O artigo 17.º da CMOCDE aplica-se aos desportistas. Isto não significa que a mera posse do *status* de desportista traga consigo todo o seu rendimento para o âmbito deste artigo, sendo determinante o papel desempenhado por fatores relacionados com as atividades geradoras de rendimento.

VII. Quer isto dizer que o âmbito substantivo do artigo 17.º da CMOCDE diz respeito ao rendimento relacionado com a performance desportiva. Só este é abrangido por este artigo.

VIII. É necessário que haja uma conexão estreita (“a close connection”) entre as atividades realizadas “como um desportista” (a performance desportiva) e o rendimento que daí resulta.

IX. O requisito da relação com a performance pública não é absoluto, pois os rendimentos relacionados com o treino são abrangidos, sem mais.

X. A determinação do âmbito substantivo do artigo 17.º da CMOCDE levanta muitos problemas, já que a variedade de casos e circunstâncias torna muito difícil desenvolver critérios gerais para definir o seu âmbito de aplicação.

XI. A forma como se deve distribuir o rendimento das performances desportivas entre os Estados é intrincada. A OCDE faz referência aos dias de trabalho, durante os quais o desportista está presente em cada Estado onde estas têm lugar e ao número de performances efetuadas em cada um deles.

XII. O conceito de desportista não está definido no artigo 17.º da CMOCDE, nem nos seus Comentários, embora estes últimos ofereçam exemplos. Mas, são necessários reparos e melhorias, já que isto provoca insegurança jurídica e pode até levar os desportistas a sofrerem de dupla tributação.

XIII. Pelo n.º 1 do artigo 17.º da CMOCDE, o rendimento que um desportista receba da sua performance desportiva pode ser tributado no Estado da fonte. Caso seja uma entidade a receber o pagamento e a legislação deste Estado o permita, é possível “olhar através” desta e tributar o rendimento por esta recebido que seja para benefício do desportista.

XIV. O n.º 2 do artigo 17.º da CMOCDE foi criado para os Estados que não tinham esta capacidade de “olhar através” da entidade que recebe o rendimento no lugar do desportista. Esta regra tinha o propósito de combater esquemas de evasão fiscal utilizados pelos desportistas, os quais envolviam entidades sedeadas em “paraísos fiscais”.

XV. O âmbito de aplicação do n.º 2 do artigo 17.º da CMOCDE viria a ser alargado, passando a abarcar todas as situações, inclusive as não abusivas. As equipas e os clubes desportivos passaram a estar abrangidos.

XVI. Pela aplicação do n.º 2 do artigo 17.º da CMOCDE, não deve ser tributado o rendimento de não performance desportiva das equipas e dos clubes desportivos. Mas, muitos

Estados viram aqui uma “porta aberta” para tributarem todo o rendimento (“abordagem ilimitada”).

XVII. Esta “abordagem ilimitada” acarreta muitos problemas: um maior risco de tributação excessiva; um maior risco de surgimento de problemas com a obtenção de créditos fiscais e aumento do volume de despesas administrativas que têm de ser incorridas. Pode até levar a dupla tributação.

XVIII. Parte da doutrina defende que esta “abordagem ilimitada” é desnecessária, inútil e perniciosa, exigindo que o n.º 2 do artigo 17.º da CMOCDE se aplique somente às situações em que os desportistas sejam os reais beneficiários do rendimento.

XIX. A forma especial de tributar o rendimento dos desportistas não surgiu com a primeira versão da CMOCDE. Já antes era possível encontrar uma regra semelhante que tratava de uma forma diferente o rendimento dos desportistas. A CDT entre os EUA e a Suécia, de 1939, é apontada como a origem de uma regra deste género.

XX. Não eram dadas grandes explicações para a razão de ser do artigo 17.º quando foi introduzido na CMOCDE. Referia-se a existência de “dificuldades práticas” na tributação do rendimento dos desportistas. Só mais tarde a OCDE tornaria mais claro o porquê de esta regra ser diferente, embora, de preferência, o rendimento destes sujeitos devesse ser tratado como o de qualquer outro contribuinte.

XXI. A OCDE defendia a existência do artigo 17.º da CMOCDE, na medida em que estavam em causa atividades de curta duração, uma distinção cada vez mais desfocada entre atividades independentes e dependentes e atividades de negócios e a utilização de meios sofisticados de evasão fiscal por partes dos desportistas, sobretudo por parte dos desportistas de topo. Os desportistas ditos “normais” não declarariam o seu rendimento, obtido no exterior, no seu Estado da residência (não conformidade fiscal).

XXII. O Estado da fonte estaria numa melhor posição para cobrar imposto sobre o rendimento dos desportistas, impondo uma retenção na fonte obrigatória sobre aqueles que efetuam os pagamentos pelos serviços pessoais prestados por estes sujeitos. Seria melhor que um Estado cobrasse imposto sobre o rendimento destes contribuintes do que nenhum o fizesse.

XXIII. Independentemente de críticas, a posição mais recente da OCDE, a propósito da tributação do rendimento dos desportistas que competem internacionalmente, foi no sentido da manutenção do artigo 17.º nos moldes atuais, ainda que, sugerindo mais opções e mais esclarecimentos quanto à sua aplicação.

XXIV. Existem opções, propostas pela OCDE, para restringir o âmbito do artigo 17.º que passam por excluir a sua aplicação a determinados desportistas, sendo o rendimento destes sujeitos tributado no Estado da residência. Algumas delas dizem respeito aos desportistas que se encontrem numa relação de emprego, que obtêm rendimentos baixos com as suas performances ou que são financiados por fundos ou subsídios públicos.

XXV. Durante um tempo, a dedução das despesas dos desportistas, no Estado da fonte, não foi possível. Esta situação levava a tributação excessiva e resultou num conflito entre a CMOCDE e o Direito da UE.

XXVI. Várias decisões do TJUE esclareceram que as despesas diretas podiam ser deduzidas no Estado da fonte e logo no momento da retenção na fonte. Atualmente, a OCDE consagra tal possibilidade nos Comentários ao artigo 17.º da CMOCDE.

XXVII. Para eliminar a dupla tributação que possa resultar da aplicação do artigo 17.º da CMOCDE, é recomendado que o Estado da residência do desportista use o método de crédito ordinário.

XXVIII. Esta escolha não está isenta de críticas, já que a aplicação deste método provoca inúmeros problemas e o rendimento do desportista pode ser tributado em excesso ou mesmo duplamente tributado. Para os desportistas que competem internacionalmente estes dois riscos são bastante reais e são maiores para estes sujeitos do que para outros contribuintes.

XXIX. Estes riscos associados ao facto de os desportistas incorrerem em elevados custos de consultoria, faz com que estes sujeitos encarem as regras fiscais que se lhes aplicam como um obstáculo para as suas atividades transfronteiriças. O risco de tributação a menos (ou até mesmo de dupla não tributação) é muitíssimo menor.

XXX. Devido aos problemas que cria, tem-se questionado se o artigo 17.º da CMOCDE será permitido pelo Direito da UE. A resposta é, até agora, afirmativa. É admissível e está de acordo com as liberdades económicas fundamentais da UE cobrar um imposto de retenção na fonte sobre

o rendimento dos desportistas não residentes, se estes realizarem a sua performance no Estado da fonte apenas por um curto período de tempo.

XXXI. Na doutrina existem soluções para a tributação do rendimento dos desportistas. Uma delas passa pela recomendação de uma versão do artigo 17.º da CMOCDE com todas as opções sugeridas pela própria OCDE para restringir o seu âmbito de aplicação e outra sugere a aplicação do artigo 15.º da CMOCDE a alguns tipos de desportistas, mormente os futebolistas, a qual é defendida pela UEFA.

XXXII. Outra solução passa por o legislador nacional desistir do direito a tributar o rendimento auferido pelos desportistas não residentes, se estes sujeitos residirem num Estado com o qual haja uma CDT celebrada. Está em vigor, desde 2007, na Holanda.

XXXIII. A eliminação do artigo 17.º da CMOCDE ou sua “reviravolta” são, também, sugeridas, levando ambas ao mesmo resultado: o rendimento dos desportistas ser tributado, unicamente, no Estado da residência.

XXXIV. Uma solução, quase oposta às anteriores, conduz a que o âmbito do artigo 17.º da CMOCDE fosse alargado a todos os indivíduos altamente remunerados que efetuassem serviços pessoais, independentemente do tipo de serviços prestados. Todos os sujeitos seriam tributados sobre o seu rendimento, no Estado da fonte, se este ficasse acima de um determinado valor.

XXXV. Nos grandes eventos desportivos internacionais, a situação fiscal dos desportistas, até aos anos 90 do século XX, não foi tida em conta pelos Estados anfitriões. Não era cobrado imposto sobre o rendimento destes sujeitos, como decorrência de acordos informais ou práticas administrativas enraizadas, até nos eventos em que existiam prémios em dinheiro significativos.

XXXVI. Desde o Campeonato do Mundo de Futebol, de 1994, nos EUA, assistiu-se, até meados de 2010, a uma mescla entre estes tipos de eventos em que ocorria a tributação do rendimento dos desportistas e aqueles em que esta não ocorria. Neste último caso, como resultado de os Estados anfitriões concederem isenções fiscais unilaterais, devido à pressão das maiores organizações desportivas internacionais nesse sentido.

XXXVII. Aspetos históricos, económicos, sociais e políticos complexos ajudam igualmente a explicar esta concessão de isenções fiscais ao rendimento dos desportistas neste tipo de eventos. A própria dificuldade na aplicação do artigo 17.º da CMOCDE contribui para isso. Mesmo nos

Estados anfitriões que não abdicam do direito a tributar, procede-se, por norma, à criação de um sistema centralizado de cobrança de imposto, para esta ser mais simples.

XXXVIII. O artigo 17.º da CMOCDE revela-se muito pesado para se aplicar nestas situações e é visto como um obstáculo, já que cria um ambiente fiscal muito complexo. Isto leva a copiosas críticas à existência do artigo 17.º da CMOCDE, pelo menos nos moldes atuais.

XXXIX. O artigo 17.º da CMOCDE parece ter um carácter discriminatório. O rendimento dos desportistas acaba por ser tributado de um modo menos favorável que o de todos os outros contribuintes, incluindo até os outros sujeitos que fazem parte da mesma equipa do desportista e que o acompanham nos eventos desportivos, mas que efetuam atividades ditas de não performance.

XL. Existem muitos argumentos contra o facto de apenas os desportistas serem alvo de um tratamento fiscal diferenciado, parecendo que a própria natureza das atividades desportivas não pode ser considerada como uma razão razoável, legítima e decisiva para que o Estado da fonte possa impor uma tributação irrestrita apenas sobre o rendimento dos desportistas.

XLI. A tributação diferenciada do rendimento dos desportistas que competem internacionalmente não parece encontrar-se, atualmente, justificada. Quer dentro do mundo do desporto e do entretenimento, quer mesmo fora deste, existe a possibilidade de se obter rendimento significativo num curto período de tempo e de se evitar a tributação de acordo com as regras gerais.

XLII. A concessão de isenções fiscais unilaterais ao rendimento dos desportistas, nos grandes eventos desportivos internacionais, por parte dos Estados anfitriões destes certames, permite igualar o tratamento fiscal do rendimento destes sujeitos com o dos demais contribuintes.

XLIII. Em sentido contrário, estas isenções fiscais unilaterais têm uma consequência direta e imediata: diferenciam a situação fiscal dos desportistas que competem nos grandes eventos desportivos internacionais daqueles que competem noutros tipos de eventos desportivos, os quais não beneficiam de um regime fiscal favorável. Isto suscita questões de discriminação fiscal entre os próprios desportistas.

XLIV. Há soluções específicas para a situação fiscal dos desportistas nos grandes eventos desportivos internacionais. Passam por excluir ou facilitar a tributação do rendimento destes

sujeitos nestes certames desportivos. Algumas destas opções já foram adotadas, em determinadas circunstâncias, pelas organizações desportivas internacionais.

XLV. No período até 2010, é possível constatar, factualmente, da análise da situação fiscal dos desportistas nos grandes eventos desportivos internacionais, que existia uma mescla entre este tipo de eventos em que se procedia à tributação do rendimento desses sujeitos e aqueles em que tal não acontecia. Demos exemplos vários nesse sentido para cada uma das realidades e nota-se claramente que esse cenário era o dominante.

XLVI. No período pós-2010, de uma amostra muito significativa da situação fiscal dos desportistas nos grandes eventos desportivos internacionais, depreende-se que o cenário atual dominante passa por o rendimento dos desportistas não ser tributado nos Estados anfitriões deste tipo de eventos. Tem sido essa a solução exigida ou levada a cabo pelo COI, pela UEFA e pela FIFA.

XLVII. A tributação do rendimento dos desportistas que competem internacionalmente encerra diversos problemas práticos e várias dificuldades teóricas. Para um desportista que compete em diferentes Estados poder cumprir com as suas obrigações tributárias e poder pagar os seus impostos corretamente necessitará da ajuda de consultores especializados, como consultores fiscais.

XLVIII. O rendimento que os desportistas que competem nos grandes eventos desportivos internacionais obtêm nestes certames desportivos, está, nos tempos mais recentes, isento de imposto. Estes sujeitos não enfrentam os problemas e obstáculos da aplicação do artigo 17.º da CMOCDE, limitando-se a pagar, como um qualquer outro contribuinte, os seus impostos sobre o rendimento unicamente no Estado da residência.

~

## LISTA BIBLIOGRÁFICA

- ABASCAL, José Antonio, “Tratamiento fiscal del artista”, in *Ekonomiaz: Revista vasca de economía*, n.º 51, 2002.
- AIGNER, Martina, “Administrative Burdens for Non-resident Artistes and Sportsmen in the light of Non-discrimination Clauses”, in *Taxation of Artistes and Sportsmen in International Tax Law* (Coordenação: Walter Loukota e Markus Stefaner), Viena, Linde, 2007.
- ALVES, Bruno Silva, “Breve Comparação entre o Regime Jurídico do Profissional de Futebol e do Jogador Amador”, 2008, disponível em <http://www.apdd.pt/admin/manage/files/files/artigos/eng/Cronica.B.Alves.pdf> [24.02.2018].
- AMADO, João Leal, *Vinculação Versus Liberdade. O Processo de Constituição e Extinção da Relação Laboral do Praticante Desportivo*, Coimbra, Coimbra Editora, 2002;
- , “As «Cláusulas de rescisão» e a Comissão Arbitral Paritária”, in *Desporto & Direito, Revista Jurídica do Desporto*, n.º 1, 2003;
- , “Os «fundos de jogadores»: um breve olhar juslaboral”, in *Desporto & Direito, Revista Jurídica do Desporto*, n.º 4, 2004;
- , “As Condutas Extra-Laborais do Praticante Desportivo Profissional (Alguns Tópicos sobre as Chamadas «Saídas Noturnas» dos Praticantes)”, in *I Congresso de Direito do Desporto – Memórias* (Coordenação: Ricardo Costa e Nuno Barbosa), Coimbra, Almedina, 2005;
- , “Algumas reflexões sobre o chamado «caso Nuno Valente»”, in *Desporto & Direito, Revista Jurídica do Desporto*, n.º 7, 2005;
- , “A opção de Marcelo”, in *Desporto & Direito, Revista Jurídica do Desporto*, n.º 8, 2006;
- , “Cavalheirismo e profissionalismo: notas soltas a propósito do «caso Maciel»”, in *Desporto & Direito, Revista Jurídica do Desporto*, n.º 9, 2006;
- , “Andrew Webster: uma pessoa, não uma mercadoria!”, in *Desporto & Direito, Revista Jurídica do Desporto*, n.º 14, 2008;
- , “Pactos de preferência na Relação Laboral Desportiva – Breve comentário ao Acórdão do STJ, de 18-12-2012”, in *Desporto & Direito, Revista Jurídica do Desporto*, n.º 27, 2012.
- AMORIM, José de Campos, “A Interpretação e Aplicação das Convenções de Dupla Tributação”, in *Os 10 Anos de Investigação do CIJE – Estudos Jurídico-Económicos* (Coordenação: Glória Teixeira e Ana Sofia Carvalho), Coimbra, Almedina, 2010.
- ANDERSON, Chris, “The Canadian/US Experience”, in *Taxation of Entertainers and Sportspersons Performing Abroad* (Coordenação: Guglielmo Maisto) [versão em livro eletrónico], Amesterdão, IBFD, 2016.
- ANDERSON, Chris e FRASER, Lance, “Canada”, in *Taxation of Entertainers and Sportspersons Performing Abroad* (Coordenação: Guglielmo Maisto) [versão em livro eletrónico], Amesterdão, IBFD, 2016.
- ANDERSON, Paul, “The right of publicity: recent developments in collegiate athletics in the USA”, in *GSLTR – Global Sports Law and Taxation Reports*, n.º 3, 2016.
- ANDRADE, José Carlos Vieira de, “Os Direitos Fundamentais e o Direito do Desporto”, in *// Congresso de Direito do Desporto – Memórias* (Coordenação: Ricardo Costa e Nuno Barbosa), Coimbra, Almedina, 2007;
- , “[Nota ao] Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 486/03, de 21 de Outubro de 2003 (Processo n.º 182/2000)”, in *Dez Anos de Desporto & Direito (2003 a 2013)*, Coimbra, Coimbra Editora, 2013.
- ANTUNES, Tiago Freitas Coelho Pereira, “Do direito à imagem de praticantes desportivos profissionais”, in *Direito e Finanças do Desporto* (Coordenação: João Miranda e Nuno Cunha

- Rodrigues) [versão em livro eletrónico], Lisboa, Instituto de Ciências Jurídico-Políticas e Instituto de Direito Económico, Financeiro e Fiscal, 2015, disponível em [https://www.icjp.pt/sites/default/files/publicacoes/files/ebook\\_desporto\\_final2.pdf](https://www.icjp.pt/sites/default/files/publicacoes/files/ebook_desporto_final2.pdf) [10.04.2018].
- ARAÚJO, Guilherme Müller, “Webster, Matuzalém e El-Hadary: o «preço» da rescisão unilateral no Tribunal Arbitral do Desporto”, in *Estudos de Direito Desportivo em Homenagem a Albino Mendes Baptista* (Coordenação: Sofia Soares da Fonseca de Barros e Carvalhosa, Alexandre Miguel Cavaco Picanço Mestre e Lúcio Miguel Teixeira Correia), Lisboa, Universidade Lusíada Editora, 2010.
- BÁEZ MORENO, Andrés, “El enfoque look-through en la tributación internacional de artistas y deportistas y el ámbito objetivo del artículo 17 del MCOCDE: Algunos apuntes a la Sentencia de la Audiencia Nacional de 28 de enero de 2010”, in *Revista Aranzadi de derecho de deporte y entretenimiento*, n.º 29, 2010.
- BAPTISTA, Albino Mendes, “Equipas «B», Cedência Temporária e Dever de Ocupação Efectiva do Praticante Desportivo”, in *I Congresso de Direito do Desporto – Memórias* (Coordenação: Ricardo Costa e Nuno Barbosa), Coimbra, Almedina, 2005.
- BARBOSA, Nuno, “Uma Deontologia para o Agente de Jogadores”, in *I Congresso de Direito do Desporto – Memórias* (Coordenação: Ricardo Costa e Nuno Barbosa), Coimbra, Almedina, 2005;
- , “Sessão Solene de Encerramento”, in *II Congresso de Direito do Desporto – Memórias* (Coordenação: Ricardo Costa e Nuno Barbosa), Coimbra, Almedina, 2007.
- BAZO, Andrés E., “A Proposal for the Taxation of Athletes”, in *Tax Notes International*, vol. 56, 2009.
- BECH, Raymond, “Organisation of Music Festivals in Switzerland”, in *International Taxation of artists & sportsmen* (Coordenação: Xavier Oberson), Genebra, Schulthess, 2009.
- BERRY, Carole C., “Taxation of U.S. Athletes Playing in Foreign Countries”, in *Marquette Sports Law Review*, n.º 1, 2002.
- BLACKSHAW, Ian, “UK sports broadcasting rights: protecting and exploiting them”, in *GSLTR – Global Sports Law and Taxation Reports*, n.º 3, 2016.
- BLÁHA, Jaromír, “Treatment of «Training Activities» for Artistes and Sportsmen according to the OECD Model”, in *Taxation of Artistes and Sportsmen in International Tax Law* (Coordenação: Walter Loukota e Markus Stefaner), Viena, Linde, 2007.
- BONDOUX, René, *O Direito e o Desporto*, trad. port. de Manuela Abreu, Lisboa, Ministério da Educação e Cultura – Direcção-Geral dos Desportos, 1986.
- BORGES, António de Moura, *Convenções sobre dupla tributação internacional*, São Paulo, Editora da Universidade Federal do Piauí, 1992;
- , “Considerações Sobre a Dupla Tributação Internacional”, in *Revista Jus Navigandi*, n.º 51, 2001, disponível em <https://jus.com.br/artigos/2088/consideracoes-sobre-a-dupla-tributacao-internacional> [24.02.2018].
- BORGES, Ricardo da Palma, e BARROS, José Pedro, “Acquisition of football player’s image rights and economic sporting rights by a Portuguese tax resident sporting company from non-tax resident standard companies under article 17 (2) OECD-MTC”, in *GSLTR – Global Sports Law and Taxation Reports*, n.º 3, 2017.
- BORGES, Ricardo da Palma, e SOUSA, Pedro Ribeiro de, “The tax planning for incoming professional team sports players”, in *GSLTR – Global Sports Law and Taxation Reports*, n.º 1, 2012;
- , “Portugal: Tax planning for incoming individual sportspersons”, in *GSLTR – Global Sports Law and Taxation Reports*, n.º 1, 2016.

- BORGES, Ricardo da Palma, SOUSA, Pedro Ribeiro de, e PIMENTEL, Miguel Cortez, “The Taxation of Sportspeople in Portugal”, in *Fiscalidade, Revista de Direito e Gestão Fiscal*, n.º 43, 2010.
- BOSCH CAPDEVILA, Esteve, “Os direitos de opção e de preferência para a prestação de serviços por parte de desportistas profissionais: o «caso Eto’o»”, in *Desporto & Direito, Revista Jurídica do Desporto*, n.º 7, 2005.
- BRAMO, Thomas, “The Notion of «Income» in the Sense of Art. 17 OECD Model”, in *Taxation of Artistes and Sportsmen in International Tax Law* (Coordenação: Walter Loukota e Markus Stefaner), Viena, Linde, 2007.
- BRINKMANN, Jürg P., “De minimis Clause According to the US Model”, in *Taxation of Artistes and Sportsmen in International Tax Law* (Coordenação: Walter Loukota e Markus Stefaner), Viena, Linde, 2007.
- CAÑERO VERA, Antonio, “Las rentas de artistas y deportistas en el marco de los Convenios de Doble Imposición. Jurisprudencia de los Tribunales españoles”, in *Cuadernos de Formación*, vol. 15, 2012.
- CANOTILHO, J.J. Gomes, “Internormatividade Desportiva e *Homo Sportivus*”, in *Direito do Desporto Profissional – Contributos de um Curso de Pós-Graduação* (Coordenação: João Leal Amado e Ricardo Costa), Coimbra, Almedina, 2011.
- CARDENAL CARRO, Miguel, “Contrato de Trabajo Deportivo y Derechos de Imagen (Notas para una Aproximación a la Evolución del Fenómeno en el Caso Español)”, in *I Congreso de Direito do Desporto – Memórias* (Coordenação: Ricardo Costa e Nuno Barbosa), Coimbra, Almedina, 2005;
- , “Una propuesta sobre el concepto de deportista profesional. (Nota extrapolable al ámbito de aplicación de otras relaciones laborales especiales)”, in *Revista del Ministerio de Trabajo e Inmigración*, n.º 83, 2009.
- CARVALHO, André Dinis de, “Relações Contratuais Estabelecidas entre o Desportista Profissional e o Empresário Desportivo”, in *I Congresso de Direito do Desporto – Memórias* (Coordenação: Ricardo Costa e Nuno Barbosa), Coimbra, Almedina, 2005.
- CARVALHO, Emanuel Agostinho Azevedo, “Desporto: um novo campo para a mediação de conflitos”, in *Direito e Finanças do Desporto – Volume II* (Coordenação: João Miranda e Nuno Cunha Rodrigues) [versão em livro eletrónico], Lisboa, Instituto de Ciências Jurídico-Políticas e Instituto de Direito Económico, Financeiro e Fiscal, 2016, disponível em [https://www.icjp.pt/sites/default/files/publicacoes/files/ebook\\_dirfindesporto2016\\_isbn.pdf](https://www.icjp.pt/sites/default/files/publicacoes/files/ebook_dirfindesporto2016_isbn.pdf) [10.04.2018].
- CARVALHO, João Amândio, “A tributação internacional dos desportistas com base no artigo 17.º da Convenção Modelo da OCDE”, in *Direito e Finanças do Desporto – Volume II* (Coordenação: João Miranda e Nuno Cunha Rodrigues) [versão em livro eletrónico], Lisboa, Instituto de Ciências Jurídico-Políticas e Instituto de Direito Económico, Financeiro e Fiscal, 2016, disponível em [https://www.icjp.pt/sites/default/files/publicacoes/files/ebook\\_dirfindesporto2016\\_isbn.pdf](https://www.icjp.pt/sites/default/files/publicacoes/files/ebook_dirfindesporto2016_isbn.pdf) [10.04.2018].
- CARVALHO, João Orlando Vieira de, “Diálogo Social Europeu no Sector do Futebol Profissional”, in *Direito do Desporto Profissional – Contributos de um Curso de Pós-Graduação* (Coordenação: João Leal Amado e Ricardo Costa), Coimbra, Almedina, 2011.
- CARVALHO, Maria de Jesus Graça Simões, *Aplicação das Convenções sobre a Dupla Tributação*, Porto, Editora Rei dos Livros, 2000.
- CARVALHO, Maria José, “O Regime Jurídico do Desporto Profissional”, in *Direito e Desporto – Estudos Fiscais e de Gestão* (Coordenação: Glória Teixeira), Coimbra, Almedina, 2007;

- , “O desporto profissional: entre o regresso às origens e as inovações”, in *Desporto & Direito, Revista Jurídica do Desporto*, n.º 11, 2007;
- , *Elementos Estruturantes do Regime Jurídico do Desporto Profissional em Portugal*, Coimbra, Coimbra Editora, 2009.
- CARVALHOSA, Sofia de Barros e, *O Direito de Imagem do Praticante Desportivo Profissional*, Lisboa, Universidade Lusíada Editora, 2008;
- , “Algumas considerações sobre a decisão proferida pelo Tribunal da Relação de Lisboa no âmbito do Acórdão de 18 de Dezembro de 2007, e que envolve o direito de imagem do praticante desportivo”, in *Desporto & Direito, Revista Jurídica do Desporto*, n.º 17, 2009;
- , “As situações abusivas decorrentes da exploração comercial da imagem do praticante desportivo profissional”, in *Estudos de Direito Desportivo em Homenagem a Albino Mendes Baptista* (Coordenação: Sofia Soares da Fonseca de Barros e Carvalhosa, Alexandre Miguel Cavaco Picanço Mestre e Lúcio Miguel Teixeira Correia), Lisboa, Universidade Lusíada Editora, 2010.
- CHEAH, Kooiyang, “Value Added Taxation and Contract-Splitting in relation to International Artists and Sportsmen”, in *Taxation of Artists and Sportsmen in International Tax Law* (Coordenação: Walter Loukota e Markus Stefaner), Viena, Linde, 2007.
- CLUNY, João Lima, “III Congresso de Direito do Futebol Internacional”, in *Desporto & Direito, Revista Jurídica do Desporto*, n.º 17, 2009.
- COORS, Corinna, “Are sports image rights assets? A legal, economic and tax perspective”, in *The International Sports Law Journal*, n.º 1/2, 2015;
- , “Sports Image Rights in the UK: Countering tax evasion in the football industry”, in *GSLTR – Global Sports Law and Taxation Reports*, n.º 1, 2017.
- CORDERO SAAVEDRA, Luciano, *El deportista profesional: Aspectos laborales y fiscales*, Valladolid, Lex Nova, 2001.
- CORDEWENER, Axel, “Tax Treaty Issues Related to Qualification, Allocation and Apportionment of Income Derived by Entertainers and Sportspersons”, in *Taxation of Entertainers and Sportspersons Performing Abroad* (Coordenação: Guglielmo Maisto) [versão em livro eletrónico], Amesterdão, IBFD, 2016.
- CORREIA, João Pedro, “Regime fiscal das SAD (IRC). Direitos de imagem e comissões de agentes de jogadores”, in *O Direito do Desporto em Perspetiva* (Coordenação: Ana Celeste Carvalho), Coimbra, Almedina, 2015.
- CORREIA, João, e SEIXAS, José Luís Pereira, “A nova Lei de Bases da Actividade Física e do Desporto - Justiça desportiva: que sentido e que limites?”, in *Desporto & Direito, Revista Jurídica do Desporto*, n.º 11, 2007.
- CORREIA, Lúcio, “O praticante desportivo profissional e o empresário desportivo na nova Lei de Bases da Actividade Física e do Desporto”, in *Desporto & Direito, Revista Jurídica do Desporto*, n.º 11, 2007;
- , “O Estatuto de Utilidade Pública Desportiva desde a Lei de Bases do Sistema Desportivo até à Lei de Bases da Actividade Física e do Desporto”, in *Estudos de Direito Desportivo em Homenagem a Albino Mendes Baptista* (Coordenação: Sofia Soares da Fonseca de Barros e Carvalhosa, Alexandre Miguel Cavaco Picanço Mestre e Lúcio Miguel Teixeira Correia), Lisboa, Universidade Lusíada Editora, 2010.
- COSTA, Ricardo, e BARBOSA, Nuno, “Crónica da Jornada”, in *II Congresso de Direito do Desporto – Memórias* (Coordenação: Ricardo Costa e Nuno Barbosa), Coimbra, Almedina, 2007;
- , *Leis do Desporto*, 2.ª edição, Coimbra, Almedina, 2010.
- COSTA, Ricardo, CONSTANTINO, José Manuel, MOURA, José Vicente de, e MONTEIRO, Nuno Libano, “Sessão Solene de Abertura”, in *I Congresso de Direito do Desporto – Memórias* (Coordenação: Ricardo Costa e Nuno Barbosa), Coimbra, Almedina, 2005.

- COSTA, Ricardo, VIEIRA, José Eduardo Fanha, e OLIVEIRA, José Alípio de, “Sessão Solene de Abertura”, in *II Congresso de Direito do Desporto – Memórias* (Coordenação: Ricardo Costa e Nuno Barbosa), Coimbra, Almedina, 2007.
- COURINHA, Gustavo Lopes, “Da Tributação do *Software* nas Convenções de Dupla Tributação celebradas por Portugal, à luz das Alterações de 2008 aos Comentários da Convenção Modelo da OCDE”, in *Fiscalidade – Revista de Direito e Gestão Fiscal*, n.º 37, 2009.
- DACOSTA, Lamartine, e MIRAGAYA, Ana, “O Futuro dos Megaeventos Esportivos: Legados e Parcerias Responsáveis”, in *O Futuro dos Megaeventos Esportivos – Inovações Pós Copa 2014 e Jogos Olímpicos e Paralímpicos 2016*, Rio de Janeiro, Engenho Arte e Cultura, 2015, disponível em [http://comiteolimpicoportugal.pt/wp-content/uploads/2016/03/The-Future-of-Sports-Mega-events-new-book-on-Agenda-2020.-2015\\_06\\_15.pdf](http://comiteolimpicoportugal.pt/wp-content/uploads/2016/03/The-Future-of-Sports-Mega-events-new-book-on-Agenda-2020.-2015_06_15.pdf) [15.04.2018].
- DANIS, Jozef, “Treatment of Income from Inaction of Artistes and Sportsmen according to the OECD Model”, in *Taxation of Artistes and Sportsmen in International Tax Law* (Coordenação: Walter Loukota e Markus Stefaner), Viena, Linde, 2007.
- DIDKOVSKIY, Oleksiy, KOLCHANOV, Oleksiy, KHOMYAKOV, Constantin Solyar, e ODNOKOZ, Pavlo, “Ukraine: Tax planning for incoming professional team sports players”, in *GSLTR – Global Sports Law and Taxation Reports*, n.º 3, 2012.
- DIRKIS, Michael, “Australia”, in *Taxation of Entertainers and Sportspersons Performing Abroad* (Coordenação: Guglielmo Maisto) [versão em livro eletrónico], Amesterdão, IBFD, 2016.
- DUNLOP, Jeffrey, “Taxing the International Athlete: Working toward Free Trade in the Americas through a Multilateral Tax Treaty”, in *Northwestern Journal of International Law & Business*, vol. 27, 2006, disponível em <https://scholarlycommons.law.northwestern.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1647&context=njilb> [14.03.2018].
- EVANS, Stephanie C., “U.S. Taxation of International Athletes: A Reexamination of the Artiste and Athlete Article in Tax Treaties”, in *The George Washington Journal of International Law and Economics*, n.º 1, 1995.
- FANTOZZI, Augusto, “Conclusions”, in *Taxation of Entertainers and Sportspersons Performing Abroad* (Coordenação: Guglielmo Maisto) [versão em livro eletrónico], Amesterdão, IBFD, 2016.
- FAUSTINO, Manuel, “A tributação dos rendimentos derivados da prática de uma modalidade desportiva”, in *Fisco*, n.º 82/83, 1997.
- FELDERER, Daniel, “Taxation of Artistic and Athletic Performance under Art. 17 (2) OECD Model”, in *Taxation of Artistes and Sportsmen in International Tax Law* (Coordenação: Walter Loukota e Markus Stefaner), Viena, Linde, 2007.
- FERNANDES, Domingos Silva, *A Tributação Internacional dos Desportistas na Ótica dos Impostos sobre o Rendimento*, Barcelos, Instituto Politécnico do Cávado e do Ave (IPCA), 2013, disponível em [http://ciencipca.ipca.pt/bitstream/11110/1062/1/disserta%C3%A7%C3%A3o\\_domingos\\_fernandes\\_mestrado\\_fiscalidade\\_ipca.pdf](http://ciencipca.ipca.pt/bitstream/11110/1062/1/disserta%C3%A7%C3%A3o_domingos_fernandes_mestrado_fiscalidade_ipca.pdf) [06.01.2018].
- FERNANDES, José Almeida, “A interpretação das Convenções para Evitar a Dupla Tributação: Desafios da interacção entre normas fiscais convencionais e domésticas”, in *Direito Fiscal Internacional e Europeu* (Coordenação: Margarida Reis Abreu) [Em linha], Lisboa, Centro de Estudos Judiciários, 2015, disponível em [http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/Administrativo\\_fiscal/eb\\_Direito\\_Fiscal\\_Internacional\\_Europeu.pdf](http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/Administrativo_fiscal/eb_Direito_Fiscal_Internacional_Europeu.pdf) [22.03.2018].
- FERNANDES, José Pedro, *The Impact of UEFA’s Club Licensing & Financial Fair Play Regulations and their compatibility with EU Law*, 2016, disponível em

- <http://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/44587/1/Jos%C3%A9%20Pedro%20Correia%20Fernandes.pdf> [11.04.2018].
- FERRAZ, Aníbal, e SOUSA, Catarina Almeida e, “As questões tributárias”, in *O desporto que os tribunais praticam* (Coordenação: José Manuel Meirim), Coimbra, Coimbra Editora, 2014.
- FERREIRA, Hugo Pinheiro, *O valor dos Comentários à Convenção Modelo da OCDE à luz dos protocolos e outros acordos colaterais anexos às Convenções de Dupla Tributação*, Lisboa, Universidade Católica Portuguesa, 2014, disponível em <https://repositorio.ucp.pt/bitstream/10400.14/17096/1/Tese%20-%20O%20valor%20dos%20Coment%C3%A1rios%20-%20-%20Conven%C3%A7%C3%A3o%20Modelo%20da%20OCDE%20-%20-%20luz%20dos%20protocolos%20e%20outros%20acordos%20c.pdf> [23.03.2018].
- FERREIRA, Rodrigo Martinelli, *As Retribuições Económicas do Atleta Brasileiro de Futebol Profissional: Tipos e Reflexos Tributários no Brasil e no Exterior*, São Paulo, Centro Universitário Amparense – UNIFIA, 2013, disponível em <https://universidadedofutebol.com.br/wp-content/uploads/pdf/Monografia%20sobre%20As%20retribui%C3%A7%C3%B5es%20econ%C3%B4micas%20do%20atleta.pdf> [10.04.2018].
- FIGUEIRA, Rita, “Reflexões sobre a liberalização do mercado no Futebol”, in *Desporto & Direito, Revista Jurídica do Desporto*, n.º 13, 2007.
- FILHO, Álvaro Melo, “Novo Código Brasileiro de Justiça Desportiva: desafios e avanços”, in *Desporto & Direito, Revista Jurídica do Desporto*, n.º 5, 2005;
- , *Direito Desportivo – Aspectos Teóricos e Práticos*, São Paulo, IOB Thomson, 2006;
- , “Direito Desportivo brasileiro: retrospectiva e perspectiva”, in *Desporto & Direito, Revista Jurídica do Desporto*, n.º 8, 2006;
- , “Especificidade do desporto: projeções jurídicas”, in *Desporto & Direito, Revista Jurídica do Desporto*, n.º 17, 2009;
- , “Marco regulatório e «Fair Play» financeiro para salvar o futebol”, in *Desporto & Direito, Revista Jurídica do Desporto*, n.º 23, 2011.
- GNOTH, Boris, “Taxation of Other Income of Artistes and Sportsmen at Interposition of a Company according to the OECD Model”, in *Taxation of Artistes and Sportsmen in International Tax Law* (Coordenação: Walter Loukota e Markus Stefaner), Viena, Linde, 2007.
- GOMES, Maria Francisca Schubeius de Landerset, *Enquadramento Jurídico-Tributário das Cláusulas de Rescisão dos Contratos de Trabalho dos Jogadores de Futebol*, ISCTE - Instituto Universitário de Lisboa, 2015, disponível em [http://formacao.comiteolimpicoportugal.pt/Publicacoes/COP\\_PFO\\_EDGD/file015.pdf](http://formacao.comiteolimpicoportugal.pt/Publicacoes/COP_PFO_EDGD/file015.pdf) [20.04.2018].
- GONÇALVES, Luís Couto, “Marcas e *Merchandising*”, in *Direito do Desporto Profissional – Contributos de um Curso de Pós-Graduação* (Coordenação: João Leal Amado e Ricardo Costa), Coimbra, Almedina, 2011.
- GRAMS, Harald, “Artist Taxation: Art. 17 of the OECD Model Treaty – a Relic of Primeval Tax Times?”, in *Intertax*, n.º 5, 1999;
- , “Taxation of advertising services on the occasion of sports events”, in *GSLTR – Global Sports Law and Taxation Reports*, n.º 1, 2017.
- GRAMS, Harald, e GEERAEDTS, Marion, “Comparative survey on VAT, sports and sports accommodations”, in *GSLTR – Global Sports Law and Taxation Reports*, n.º 3, 2011.
- GUERRA, Roberto Cordeiro, “La Tassazione dei Calciatori in Spagna, Germania, Regno Unito ed Italia: Un’ Analisi Comparata”, in *Diritto e Pratica Tributaria Internazionale*, n.º 1, 2016.

- GUIMARÃES, João Paulo Valadas, “Regime Fiscal dos Clubes Desportivos de Utilidade Pública”, in *Direito e Desporto – Estudos Fiscais e de Gestão* (Coordenação: Glória Teixeira), Coimbra, Almedina, 2007;
- , “A Tributação do Desporto: Alguns Casos Internacionais”, in *Os 10 Anos de Investigação do CIJE – Estudos Jurídico-Económicos* (Coordenação: Glória Teixeira e Ana Sofia Carvalho), Coimbra, Almedina, 2010.
- GUTMANN, Daniel, “The EU Experience”, in *Taxation of Entertainers and Sportspersons Performing Abroad* (Coordenação: Guglielmo Maisto) [versão em livro eletrónico], Amesterdão, IBFD, 2016.
- HAWKES, Jonathan, “United Kingdom: Commentary and observations on «The Major Sporting Events (Income Tax Exemption) Regulations 2016»”, in *GSLTR – Global Sports Law and Taxation Reports*, n.º 3, 2016.
- JAUQUE LÓPEZ, Javier, “Principios e introducción a la doble tributación internacional”, in *Revista de Estudios Tributarios*, n.º 2, 2010.
- JAU, Martin, “Overview of the taxation of non-resident athletes and entertainers in Switzerland”, in *Causa Sport*, n.º 3, 2006;
- , “«Star Companies» in International Tax Law”, in *Taxation of Artistes and Sportsmen in International Tax Law* (Coordenação: Walter Loukota e Markus Stefaner), Viena, Linde, 2007.
- JENSSEN, Ove, “Non-discrimination Issues of Artistes and Sportsmen in the light of Article 24 OECD Model”, in *Taxation of Artistes and Sportsmen in International Tax Law* (Coordenação: Walter Loukota e Markus Stefaner), Viena, Linde, 2007.
- JR., Ralph Winnie, “A Separate International Tax Regime for Nonresident Athletes”, in *Tax Notes International*, vol. 38, 2005.
- JUAN LEDESMA, Álvaro de, “The Artistes and Sportsmen’s Article (Article 17 of the OECD Model): Has the Time Come To Stop Counting Stars in the Sky?”, in *European Taxation*, n.º 2/3, 2012.
- JUAREZ, Angel, “The Application of Article 17(2) of the OECD Model”, in *Taxation of Entertainers and Sportspersons Performing Abroad* (Coordenação: Guglielmo Maisto) [versão em livro eletrónico], Amesterdão, IBFD, 2016;
- , “Spain”, in *Taxation of Entertainers and Sportspersons Performing Abroad* (Coordenação: Guglielmo Maisto) [versão em livro eletrónico], Amesterdão, IBFD, 2016.
- KRABNIG, Ulrich, “Taxable Event and Taxable Base for VAT of Artistes and Sportsmen under the Sixth Directive”, in *Taxation of Artistes and Sportsmen in International Tax Law* (Coordenação: Walter Loukota e Markus Stefaner), Viena, Linde, 2007.
- KREISL, Rene, “Treatment of Artistic Income where there is no Public Performance according to the OECD Model”, in *Taxation of Artistes and Sportsmen in International Tax Law* (Coordenação: Walter Loukota e Markus Stefaner), Viena, Linde, 2007.
- LANG, Michael, “«Taxes Covered» - What is a «Tax» according to Article 2 of the OECD Model?”, in *Bulletin for International Taxation*, n.º 6, 2005;
- , *Introduction to the Law of Double Tax Conventions*, Amesterdão, IBFD, 2010.
- LANG, Michael, e BRUGGER, Florian, “The role of the OECD Commentary in tax treaty interpretation”, in *Australian Tax Forum*, n.º 2, 2008.
- LANTOS, Claudia, “Place of «Supply» for Activities of Artistes and Sportsmen under the Sixth Directive”, in *Taxation of Artistes and Sportsmen in International Tax Law* (Coordenação: Walter Loukota e Markus Stefaner), Viena, Linde, 2007.
- LAWSON, Euan, “United Kingdom”, in *Taxation of Entertainers and Sportspersons Performing Abroad* (Coordenação: Guglielmo Maisto) [versão em livro eletrónico], Amesterdão, IBFD, 2016.

- LIQUITO, Neusa Alexandra, “As Taxas de IVA e a prática de actividades desportivas”, in *Direito e Desporto – Estudos Fiscais e de Gestão* (Coordenação: Glória Teixeira), Coimbra, Almedina, 2007.
- LOURENÇO, Paulo, “A Lei de Bases da Actividade Física e do Desporto e a fiscalidade”, in *Desporto & Direito, Revista Jurídica do Desporto*, n.º 11, 2007.
- MADUREIRA, António Bernardino Peixoto, e TEIXEIRA, Luís César Rodrigues, *Futebol – Guia Jurídico*, Coimbra, Almedina, 2001.
- MALIN, Alexander, “Employed Artists and Sportsmen according to the OECD Model”, in *Taxation of Artists and Sportsmen in International Tax Law* (Coordenação: Walter Loukota e Markus Stefaner), Viena, Linde, 2007.
- MARQUES, Ana Margarida dos Santos, “Contrato de trabalho desportivo: roteiro sobre o seu regime”, in *Direito e Finanças do Desporto – Volume II* (Coordenação: João Miranda e Nuno Cunha Rodrigues) [versão em livro eletrónico], Lisboa, Instituto de Ciências Jurídico-Políticas e Instituto de Direito Económico, Financeiro e Fiscal, 2016, disponível em [https://www.icjp.pt/sites/default/files/publicacoes/files/ebook\\_dirfindesporto2016\\_isbn.pdf](https://www.icjp.pt/sites/default/files/publicacoes/files/ebook_dirfindesporto2016_isbn.pdf) [10.04.2018].
- MARTÍNEZ, Pedro Soares, *Manual de Direito Fiscal*, 2.ª reimpressão, Coimbra, Almedina, 1987.
- MATIJEVIC, Milan, “The Notion of Artistes in Article 17 of the OECD Model Tax Convention”, in *Taxation of Artists and Sportsmen in International Tax Law* (Coordenação: Walter Loukota e Markus Stefaner), Viena, Linde, 2007.
- MAYER, Matthias, e ZOLLES, Stephanie, “Austria”, in *Taxation of Entertainers and Sportspersons Performing Abroad* (Coordenação: Guglielmo Maisto) [versão em livro eletrónico], Amesterdão, IBFD, 2016.
- MEIRIM, José Manuel, *Colectânea de Legislação do Desporto*, Coimbra, Coimbra Editora, 1997;
- , *A Lei de Bases do Sistema Desportivo e o Desporto Profissional*, in *Boletim do Ministério da Justiça*, n.º 469, 1997;
- , “Contratos paralelos dos praticantes desportivos profissionais – Acórdão n.º 178/97, de 4 de Março de 1997, do Tribunal Constitucional”, in *Revista do Ministério Público*, n.º 71, 1997;
- , “Elementos sobre o impacto do Euro 2004 na normaçoão pública”, in *Desporto & Direito, Revista Jurídica do Desporto*, n.º 1, 2003;
- , “O Direito do Desporto em Portugal: Uma Realidade com História”, in *I Congresso de Direito do Desporto – Memórias* (Coordenação: Ricardo Costa e Nuno Barbosa), Coimbra, Almedina, 2005;
- , *Temas de Direito do Desporto*, Coimbra, Coimbra Editora, 2006;
- , *Desporto a Direito – As Crónicas Indignadas no Público*, Coimbra, Coimbra Editora, 2006;
- , “O Congresso do Desporto e a Lei de Bases da Actividade Física e do Desporto”, in *Desporto & Direito, Revista Jurídica do Desporto*, n.º 11, 2007;
- MESQUITA, Maria Margarida Cordeiro, *As Convenções sobre Dupla Tributação*, Lisboa, Centro de Estudos Fiscais, 1998.
- MESSINEO, Alejandro E., “Argentina”, in *Taxation of Entertainers and Sportspersons Performing Abroad* (Coordenação: Guglielmo Maisto) [versão em livro eletrónico], Amesterdão, IBFD, 2016.
- MESTRE, Alexandre Miguel, *The Law of the Olympic Games*, Haia, T.M.C. Asser Press, 2009;
- , “Uma aventura com o caso «Meca-Medina» (etapas da «saga» da aplicação ao desporto das normas da União Europeia em matéria de concorrência”, in *Estudos de Direito Desportivo em Homenagem a Albino Mendes Baptista* (Coordenação: Sofia Soares da Fonseca de Barros e Carvalhosa, Alexandre Miguel Cavaco Picanço Mestre e Lúcio Miguel Teixeira Correia), Lisboa, Universidade Lusíada Editora, 2010.

- MITRA, Ariyo, “An Ethical Analysis of the 2014 FIFA World Cup in Brazil”, in *Law and Business Review of the Americas*, n.º 1, 2015.
- MOLENAAR, Dick, “Obstacles for International Performing Artists”, in *European Taxation*, n.º 4, 2002;
- , “The illusions of international artiste and sportsman taxation”, in *A Tax Globalist: Essays in honour of Maarten J. Ellis* (Coordenação: Henk van Arendonk, Frank Engelen e Sjaak Jansen), Amesterdão, IBFD, 2005;
  - , “Artist Taxation and Mobility in the Cultural Sector. Report for the Ministry of *Onderwijs, Cultuur en Wetenschappen* (Education, Culture and Science)”, 2005, disponível em <http://on-the-move.org/files/news/Artist%20Taxation%20and%20Mobility%20in%20the%20Cultural%20Sector.pdf> [10.04.2018];
  - , *Taxation of International Performing Artistes - The problems with Article 17 OECD and how to correct them*, Amesterdão, IBFD, 2006;
  - , “Taxation of Nonresident Artists, Athletes to End”, in *Tax Notes International*, vol. 43, 2006;
  - , “Discussion of Daniel Sandler’s Paper on Article 17 OECD Model Convention”, in *Source versus Residence: Problems Arising from the Allocation of Taxing Rights in Tax Treaty Law and Possible Alternatives* (Coordenação: Michael Lang, Pasquale Pistone, Josef Schuch e Claus Staringer), Alphen aan den Rijn, Kluwer Law International, 2008;
  - , “Deduction of expenses”, in *International Taxation of artists & sportsmen* (Coordenação: Xavier Oberson), Genebra, Schulthess, 2009;
  - , “Problems with tax credits”, in *International Taxation of artists & sportsmen* (Coordenação: Xavier Oberson), Genebra, Schulthess, 2009;
  - , “Available Options to change Article 17 (Artistes and Sportsmen)”, in *International Taxation*, vol. 4, 2011;
  - , “Entertainers and Sportspersons Following the Updated OECD Model (2014)”, in *Bulletin for International Taxation*, n.º 1, 2015;
  - , “Touring and Taxation Domestically and Internationally”, in *The Monetization of the Global Music Business – from Creators to Major Industry* (Coordenação: William Bee Ravenel Lewis e Marcelo Goyanes), Londres, FRUKT Source, 2016;
  - , “Elimination of Double Taxation Relief: Credit vs Exemption”, in *Taxation of Entertainers and Sportspersons Performing Abroad* (Coordenação: Guglielmo Maisto) [versão em livro eletrónico], Amesterdão, IBFD, 2016;
  - , “Netherlands”, in *Taxation of Entertainers and Sportspersons Performing Abroad* (Coordenação: Guglielmo Maisto) [versão em livro eletrónico], Amesterdão, IBFD, 2016;
  - , “Minimum threshold in tax treaties”, in *GSLTR – Global Sports Law and Taxation Reports*, n.º 1, 2016;
  - , “Minimum Threshold for Entertainers and Sportspersons in Article 17 of the OECD Model”, in *Bulletin for International Taxation*, n.º 4, 2016;
  - , “New Options to Restrict Article 17 for Artistes and Sportsmen”, in *Intertax*, n.º 12, 2016;
  - , “International taxation of sportsmen and entertainers. Seminar Université de Lausanne”, in *GSLTR – Global Sports Law and Taxation Reports*, n.º 4, 2017;
  - , “Footballer’s Share of a Transfer Fee and the Quasi-Payroll Tax on Excessive Severance Payments”, in *European Taxation*, n.º 11, 2017.
- MOLENAAR, Dick *et al.*, “Comments on selected 2014 updates to the commentary on art. 17 of the OECD Model Tax Convention”, in *GSLTR – Global Sports Law and Taxation Reports*, n.º 1, 2014.
- MOLENAAR, Dick, e GRAMS, Harald, “Rent-A-Star – The Purpose of Article 17(2) of the OECD Model”, in *Bulletin for International Fiscal Documentation*, n.º 10, 2002;

- , “The *Arnoud Gerritse* Case of the European Court of Justice”, in *Intertax*, n.º 5, 2003;
  - , “The Taxation of Artists and Sportsmen after the *Arnoud Gerritse* Decision”, in *European Taxation*, n.º 10, 2003;
  - , “How to Modernize Income Taxation of International Artistes and Sportsmen”, in *Tax Management International Journal*, n.º 4, 2004;
  - , “*Scorpio* and the Netherlands: Major Changes in Artiste and Sportsman Taxation in the European Union”, in *European Taxation*, n.º 2, 2007;
  - , “The Critical Need for Reform of Article 17 (Artistes and Sportsmen) of the OECD Model Tax Treaty”, in *Tax Management International Journal*, n.º 2, 2011;
  - , “The ECJ *X* Case (Football Club Feyenoord)”, in *European Taxation*, n.º 8, 2011;
  - , “Article 17(3) for Artistes and Sportsmen: Much More than an Exception”, in *Intertax*, n.º 4, 2012.
- MOLENAAR, Dick, e TENORE, Mario, “Music and Taxation”, in *Intertax*, n.º 2, 2015.
- MOLENAAR, Dick, TENORE, Mario e VANN, Richard, “Red Card Article 17?”, in *Bulletin for International Taxation*, n.º 3, 2012.
- MORAIS, Rui Duarte, “Dupla Tributação Internacional em IRS”, in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, n.º 1, 2008;
- , *Sobre o IRS*, 2.ª edição, Coimbra, Almedina, 2010;
  - , “Convenções para Evitar a Dupla Tributação e Direito Comunitário na jurisprudência recente do STA”, in *Fiscalidade – Revista de Direito e Gestão Fiscal*, n.º 48, 2013.
- MOREIRA, Tiago Marreiros, “Portugal”, in *Taxation of Entertainers and Sportspersons Performing Abroad* (Coordenação: Guglielmo Maisto) [versão em livro eletrónico], Amesterdão, IBFD, 2016.
- MORGADO, Alexandre Miguel de Oliveira, “Third party ownership: «Do art. 18bis ao art. 18ter do Regulations and Status Players FIFA»”, in *Direito e Finanças do Desporto – Volume II* (Coordenação: João Miranda e Nuno Cunha Rodrigues) [versão em livro eletrónico], Lisboa, Instituto de Ciências Jurídico-Políticas e Instituto de Direito Económico, Financeiro e Fiscal, 2016, disponível em [https://www.icjp.pt/sites/default/files/publicacoes/files/ebook\\_dirfindesporto2016\\_isbn.pdf](https://www.icjp.pt/sites/default/files/publicacoes/files/ebook_dirfindesporto2016_isbn.pdf) [10.04.2018].
- MORÓN PÉREZ, Carmen, “La tributación de los deportistas”, in *Anales de Derecho*, vol. 30, 2012, disponível em <http://revistas.um.es/analesderecho/article/view/157161/142101> [10.04.2018].
- MOURA, Paulo Cardoso, “O desporto na ordem jurídica portuguesa”, in *Revista Jurídica Universidade Portucalense*, n.º 3, 1999;
- , “Uma Lei de Bases sem bases”, in *Desporto & Direito, Revista Jurídica do Desporto*, n.º 11, 2007.
- NABAIS, José Casalta, “O regime fiscal do desporto profissional”, in *Desporto & Direito, Revista Jurídica do Desporto*, n.º 3, 2004.
- NESKRABAL, Petr, “Personal Taxation of Non-resident Artistes and Sportsmen in the light of Non-discrimination Clauses”, in *Taxation of Artistes and Sportsmen in International Tax Law* (Coordenação: Walter Loukota e Markus Stefaner), Viena, Linde, 2007.
- NETO, Dulce Manuel, “A interpretação das Convenções de dupla tributação”, 2011, disponível em [http://www.amjafp.pt/images/phocadownload/Interven%C3%A7%C3%B5es/coloquio2011\\_dulceneto.pdf](http://www.amjafp.pt/images/phocadownload/Interven%C3%A7%C3%B5es/coloquio2011_dulceneto.pdf) [08.02.2018].
- NEVES, Luís Cassiano, “A Lei de Bases da Actividade Física e do Desporto e a regulação desportiva”, in *Desporto & Direito, Revista Jurídica do Desporto*, n.º 11, 2007.
- NITIKMAN, Joel A., “Article 17 of the OECD Model Treaty – An Anachronism?”, in *Intertax*, n.º 8/9, 2001.

- NORFOLK, Christopher, "Agassi v. Robinson: Territorial limitation on withholding obligation - some confusion in the House of Lords", in *British Tax Review*, n.º 6, 2006.
- NUNES, Henrique Nogueira, "Regime fiscal das transferências e a taxa de IVA por provas e manifestações desportivas", in *O Direito do Desporto em Perspetiva* (Coordenação: Ana Celeste Carvalho), Coimbra, Almedina, 2015.
- OBERSON, Xavier, "New practice of the canton of Vaud on the taxation at source of artists, athletes and speakers performing in Switzerland", in *GSLTR – Global Sports Law and Taxation Reports*, n.º 3, 2016.
- OLIVEIRA, Monica, "United States", in *Taxation of Entertainers and Sportspersons Performing Abroad* (Coordenação: Guglielmo Maisto) [versão em livro eletrónico], Amesterdão, IBFD, 2016.
- ORTIGA, Eurico, "O desporto no Direito da União Europeia: Liberdade de circulação e não discriminação em razão da nacionalidade", in *Direito e Finanças do Desporto – Volume II* (Coordenação: João Miranda e Nuno Cunha Rodrigues) [versão em livro eletrónico], Lisboa, Instituto de Ciências Jurídico-Políticas e Instituto de Direito Económico, Financeiro e Fiscal, 2016, disponível em [https://www.icjp.pt/sites/default/files/publicacoes/files/ebook\\_dirfindesporto2016\\_isbn.pdf](https://www.icjp.pt/sites/default/files/publicacoes/files/ebook_dirfindesporto2016_isbn.pdf) [10.04.2018].
- PALMA, Clotilde Celorico, *Estudos de Imposto sobre o Valor Acrescentado*, Coimbra, Almedina, 2006.
- PALMEIRA, Francisca Guiomar, *Dupla Tributação Internacional. A Tributação dos Rendimentos do Trabalho Independente. A Tributação dos Rendimentos Pessoais dos Artistas*, Lisboa, ISEG – Instituto Superior de Economia e Gestão, 2013.
- PAROLINI, Andrea, "La Tributación Internacional de Artistas y Deportistas", in *Fiscalidad Internacional* (Coordenação: Fernando Serrano Antón), Madrid, Centro de Estudios Financieros, 2001;
- , "Historical Development of Article 17 OECD Model: From the League of Nations to the 2010 OECD Model", in *Taxation of Entertainers and Sportspersons Performing Abroad* (Coordenação: Guglielmo Maisto) [versão em livro eletrónico], Amesterdão, IBFD, 2016.
- PAULA, Filipe Alexandre da Silva, "O regime jurídico do contrato de trabalho do praticante desportivo", in *Direito e Finanças do Desporto* (Coordenação: João Miranda e Nuno Cunha Rodrigues) [versão em livro eletrónico], Lisboa, Instituto de Ciências Jurídico-Políticas e Instituto de Direito Económico, Financeiro e Fiscal, 2015, disponível em [https://www.icjp.pt/sites/default/files/publicacoes/files/ebook\\_desporto\\_final2.pdf](https://www.icjp.pt/sites/default/files/publicacoes/files/ebook_desporto_final2.pdf) [10.04.2018].
- PAULA, Marilene de, "A Copa do Mundo de 2014: Legados e Desafios", disponível em [https://br.boell.org/sites/default/files/copa\\_do\\_mundo\\_2014\\_review\\_boll\\_brasil.pdf](https://br.boell.org/sites/default/files/copa_do_mundo_2014_review_boll_brasil.pdf) [15.04.2018].
- PEREIRA, Alexandre Libório Dias, "Contratos de Patrocínio Publicitário ('Sponsoring')", in *Revista da Ordem dos Advogados*, vol. I, 1998, disponível em <http://www.oa.pt/upl/%7B7d7012dd-1b1f-45a4-9c45-7cdf0546eb71%7D.pdf> [08.01.2018];
- , "Do Patrocínio Desportivo («Sponsoring»)", in *Desporto & Direito – Revista Jurídica do Desporto*, n.º 6, 2005;
- , "Patrocínio e Contratos Publicitários", in *Direito do Desporto Profissional – Contributos de um Curso de Pós-Graduação* (Coordenação: João Leal Amado e Ricardo Costa), Coimbra, Almedina, 2011.
- PEREIRA, Ricardo Jorge Rodrigues, *A Troca de Informações Fiscais entre os Estados-Membros da União Europeia e a Tutela Jurídica dos Contribuintes*, 2011, disponível em

- <http://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/19876/1/Ricardo%20Jorge%20Rodrigues%20Pereira.pdf> [12.04.2018].
- PÉREZ AMORÓS, Francisco, “O assédio psíquico laboral dos futebolistas profissionais”, in *Desporto & Direito, Revista Jurídica do Desporto*, n.º 8, 2006.
- PINTO, José Alberto Pinheiro, “Especificidades Fiscais no Fenómeno Desportivo”, in *II Congresso de Direito do Desporto – Memórias* (Coordenação: Ricardo Costa e Nuno Barbosa), Coimbra, Almedina, 2007.
- PISTONE, Pasquale, e SCHAFFER, Erich, “Entertainers According to Art 17 OECD Model Convention”, in *The OECD-Model-Convention and its Update 2014* (Coordenação: Michael Lang, Pasquale Pistone, Alexander Rust, Josef Schuch, Claus Staringer e Alfred Storck), Amesterdão, IBFD, 2015.
- PONTES, Sérgio, “IRC: implicações na actividade desportiva – o caso particular do futebol”, in *Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas*, n.º 73, 2006.
- PRACHT, Lorenz, “Special Issues Due to the Way of Financing Artists and Sportsmen”, in *Taxation of Artists and Sportsmen in International Tax Law* (Coordenação: Walter Loukota e Markus Stefaner), Viena, Linde, 2007.
- QUARENTA, Soraia, “Para sua segurança...está a ser filmado. Direito à reserva da vida privada do praticante desportivo versus combate ao doping no desporto”, in *Direito e Finanças do Desporto – Volume II* (Coordenação: João Miranda e Nuno Cunha Rodrigues) [versão em livro eletrónico], Lisboa, Instituto de Ciências Jurídico-Políticas e Instituto de Direito Económico, Financeiro e Fiscal, 2016, disponível em [https://www.icjp.pt/sites/default/files/publicacoes/files/ebook\\_dirfindesporto2016\\_isbn.pdf](https://www.icjp.pt/sites/default/files/publicacoes/files/ebook_dirfindesporto2016_isbn.pdf) [10.04.2018].
- RAMOS, Rafael Teixeira, “Sistemática rescisória (cláusulas indenizatória e compensatória) do contrato de trabalho desportivo brasileiro e sua relação com importantes institutos do passado e do presente”, in *Desporto & Direito, Revista Jurídica do Desporto*, n.º 28, 2012.
- RAMOS, Rafael Teixeira, e LEITE, Victor Hugo de Freitas, “Direito Desportivo e o Direito ao Desporto na Constituição Brasileira”, in *Desporto & Direito, Revista Jurídica do Desporto*, n.º 20, 2010.
- RELÓGIO, Luís Paulo, “Lei de Bases (da actividade física e) do Desporto: «take 3»”, in *Desporto & Direito, Revista Jurídica do Desporto*, n.º 11, 2007;
- RIBEIRO, João Sérgio, *Direito Fiscal da União Europeia: tributação direta*, Coimbra, Almedina, 2018.
- ROCHA, Joaquim Freitas da, *Constituição, Ordenamento e Conflitos Normativos – Esboço de uma Teoria Analítica da Ordenação Normativa*, Coimbra, Coimbra Editora, 2008;
- , *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 3.ª edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2009.
- RODRIGUES, Abílio, *O Regime Fiscal das Sociedades Desportivas e o Enquadramento Tributário da Atividade dos Empresários Desportivos*, 2012, disponível em [file:///C:/Users/UT1/Downloads/Ab%C3%ADlio%20Rodrigues%20-%20TESE%20FINAL%20\(10\).pdf](file:///C:/Users/UT1/Downloads/Ab%C3%ADlio%20Rodrigues%20-%20TESE%20FINAL%20(10).pdf) [10.02.2018];
- , “Uma Análise Tributária aos Rendimentos dos Praticantes Desportivos”, 2015, disponível em [http://formacao.comiteolimpicoportugal.pt/Publicacoes/COP\\_PFO\\_EDGD/file029.pdf](http://formacao.comiteolimpicoportugal.pt/Publicacoes/COP_PFO_EDGD/file029.pdf) [24.02.2018].
- RUST, Alexander, “The Influence of EU Law on the Design of Domestic Tax Law for Entertainers and Sportspersons”, in *Taxation of Entertainers and Sportspersons Performing Abroad* (Coordenação: Guglielmo Maisto) [versão em livro eletrónico], Amesterdão, IBFD, 2016.
- RYCHEN, Stéphane, “Taxation of Premiums to Football Players at the UEFA European Football Championship™: A continuing evolution”, in *International Taxation of artists & sportsmen* (Coordenação: Xavier Oberson), Genebra, Schulthess, 2009;

- , “Football Players – Employees rather than Sportspersons: An Exception to Article 17 OECD Model”, in *Taxation of Entertainers and Sportspersons Performing Abroad* (Coordenação: Guglielmo Maisto) [versão em livro eletrónico], Amesterdão, IBFD, 2016.
- SACADURA, Maria Luísa, *Fiscalidade no Desporto*, Lisboa, Editora Erasmós, 1996;
- , “A Tributação do Rendimento dos Praticantes Desportivos”, in *Direito e Desporto – Estudos Fiscais e de Gestão* (Coordenação: Glória Teixeira), Coimbra, Almedina, 2007.
- SANDLER, Daniel, *The Taxation of International Entertainers and Athletes: All the World’s a Stage*, Haia, Kluwer Law International, 1995;
- , “Artistes and Sportsmen (Article 17 OECD Model Convention)”, in *Source versus Residence: Problems Arising from the Allocation of Taxing Rights in Tax Treaty Law and Possible Alternatives* (Coordenação: Michael Lang, Pasquale Pistone, Josef Schuch e Claus Staringer), Alphen aan den Rijn, Kluwer Law International, 2008;
- , “Problems taxing Non-resident Artistes and Sportsmen”, in *International Taxation of artists & sportsmen* (Coordenação: Xavier Oberson), Genebra, Schulthess, 2009.
- SANTO, Bruno M., e LUCON, Leandro, “The tax benefits brought by the Brazilian government for implementation of the 2016 Olympic Games and Paralympic Games 2016”, in *GSLTR – Global Sports Law and Taxation Reports*, n.º 3, 2015.
- SANTOS, José Carlos Gomes, “Profissões de desgaste rápido”, in *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 357, 1990.
- SANTOS, Leonardo Marques dos, “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, 2011.
- SANTOS, Rui Botica, MESTRE, Alexandre Miguel, e MAGALHÃES, Francisco Raposo de, *Sports Law in Portugal*, Alphen aan den Rijn, Kluwer Law International, 2011.
- SASSEVILLE, Jacques, “The 2014 Changes to Article 17 of the OECD Model Tax Convention”, in *Taxation of Entertainers and Sportspersons Performing Abroad* (Coordenação: Guglielmo Maisto) [versão em livro eletrónico], Amesterdão, IBFD, 2016.
- SCHLOTTER, Carsten, “Germany”, in *Taxation of Entertainers and Sportspersons Performing Abroad* (Coordenação: Guglielmo Maisto) [versão em livro eletrónico], Amesterdão, IBFD, 2016.
- SEIXAS, José Luís Pereira, “Justiça desportiva e a nova Lei de Bases do Desporto - algumas observações”, in *Desporto & Direito, Revista Jurídica do Desporto*, n.º 5, 2005.
- SEKHRI, Isha, “Cross Border Taxation of Entertainers and Sportsmen”, 2012, disponível em [http://www.fitindia.org/downloads/Isha\\_Sekhri\\_2012.pdf](http://www.fitindia.org/downloads/Isha_Sekhri_2012.pdf) [07.04.2018].
- SERRANO ANTÓN, Fernando, e ALMUDÍ CID, José Manuel, “La fiscalidad internacional de los artistas y deportistas: especial referencia al artículo 17 del MCOCDE”, in *Revista jurídica de deporte y entretenimiento: deportes, juegos de azar, entretenimiento y música*, n.º 13, 2005.
- SILVA, Andrea Susana Linhas Lopes da, “O direito de imagem do desportista profissional”, in *Data Venia – Revista Jurídica Digital*, n.º 2, 2013, disponível em [https://www.datavenia.pt/ficheiros/edicao02/datavenia02\\_p195-210.pdf](https://www.datavenia.pt/ficheiros/edicao02/datavenia02_p195-210.pdf) [15.03.2018].
- SILVA, Felipe Ferreira, *Tributação no Futebol: Clubes e Atletas*, São Paulo, Quartier Latin do Brasil, 2009.
- SOBRAL, Fernando, *Futebol, o estádio global*, Lisboa, Fundação Francisco Manuel dos Santos, 2017.
- SOMARE, Maryte, “Alternative Provisions to Art 17 OECD Model Convention”, in *The OECD-Model-Convention and its Update 2014* (Coordenação: Michael Lang, Pasquale Pistone, Alexander Rust, Josef Schuch, Claus Staringer e Alfred Storck), Amesterdão, IBFD, 2015.

- SWANNEY, Diana, "Taxation of Pensions and Golden Handshakes of Artistes and Sportsmen according to the OECD Model", in *Taxation of Artistes and Sportsmen in International Tax Law* (Coordenação: Walter Loukota e Markus Stefaner), Viena, Linde, 2007.
- TEIXEIRA, Glória, *A Tributação do Rendimento – Perspectiva Nacional e Internacional*, Coimbra, Almedina, 2000;
- , "Fiscalidade do Desporto", in *Direito e Desporto – Estudos Fiscais e de Gestão* (Coordenação: Glória Teixeira), Coimbra, Almedina, 2007;
  - , *Manual de Direito Fiscal*, 2.ª edição revista e ampliada, Coimbra, Almedina, 2012.
- TENORE, Mario, "Image Rights, Sponsoring and Advertising Income", in *Taxation of Entertainers and Sportspersons Performing Abroad* (Coordenação: Guglielmo Maisto) [versão em livro eletrónico], Amesterdão, IBFD, 2016;
- , "Italy", in *Taxation of Entertainers and Sportspersons Performing Abroad* (Coordenação: Guglielmo Maisto) [versão em livro eletrónico], Amesterdão, IBFD, 2016.
- TETŁAK, Karolina, "Tax Treatment of Team Performances under Art. 17 of the OECD Model Convention", in *World Tax Journal*, n.º 3, 2010;
- , "Poland: Comparative survey on VAT, sports and sports accommodations", in *GSLTR – Global Sports Law and Taxation Reports*, n.º 4, 2011;
  - , "The tax regime for UEFA EURO 2012", in *GSLTR – Global Sports Law and Taxation Reports*, n.º 1, 2012;
  - , "Spain to win EURO 2012 for tax reasons if the boycotted final is moved to Poland", in *GSLTR – Global Sports Law and Taxation Reports*, n.º 2, 2012;
  - , "Host city contract as a basis for tax exemption for major sporting events: towards privatization of sports law?", in *GSLTR – Global Sports Law and Taxation Reports*, n.º 3, 2012;
  - , "Poland: Tax planning for incoming professional team sports players", in *GSLTR – Global Sports Law and Taxation Reports*, n.º 3, 2012;
  - , "The taxpayer as the unofficial sponsor of the London 2012 Olympic Games", in *The International Sports Law Journal*, n.º 1/2, 2013;
  - , "UK Tax Breaks for the 2013 UEFA Champions League Final", in *European Taxation*, n.º 5, 2013;
  - , *Taxation of International Sportsmen* (versão em livro eletrónico), Amesterdão, IBFD, 2014;
  - , "Russian anti-tax law for the 2014 Sochi Olympic games", in *GSLTR – Global Sports Law and Taxation Reports*, n.º 2, 2014;
  - , "The 2014 update to art. 17 of the OECD Model Tax Convention", in *GSLTR – Global Sports Law and Taxation Reports*, n.º 3, 2014;
  - , "The Constitutional Review of the 2014 World Cup Law by Brazil's Federal Supreme Court", in *GSLTR – Global Sports Law and Taxation Reports*, n.º 3, 2014;
  - , "Sochi 2014 Olympic Tax Legislation", in *European Taxation*, n.º 4, 2014;
  - , "UK Tax Breaks for the 2014 Commonwealth Games in Glasgow", in *European Taxation*, n.º 5, 2014;
  - , "The French tax dumping for sports mega-events: fiscal exemption for UEFA EURO 2016 and beyond", in *GSLTR – Global Sports Law and Taxation Reports*, n.º 1, 2015;
  - , "Tax charges in the FIFA corruption scandal", in *GSLTR – Global Sports Law and Taxation Reports*, n.º 3, 2015;
  - , "UK tax policy towards sports stars", 2015, disponível em <http://www.sportsandtaxation.com/2015/09/uk-tax-policy-towards-sports-stars/> [10.04.2018].
  - , "Fiscal Framework for Mega-Events in Post-Soviet Eurasia: Shifting the Borderline or Raising the Bar", in *Mega Events in Post-Soviet Eurasia. Shifting Borderline of Inclusion and Exclusion*

- (Coordenação: Andrey Makarychev e Alexandra Yatsyk), Nova Iorque, Palgrave Macmillan, 2016;
- , “International Sports Events and Tournaments”, in *Taxation of Entertainers and Sportspersons Performing Abroad* (Coordenação: Guglielmo Maisto) [versão em livro eletrónico], Amesterdão, IBFD, 2016;
- , “Poland”, in *Taxation of Entertainers and Sportspersons Performing Abroad* (Coordenação: Guglielmo Maisto) [versão em livro eletrónico], Amesterdão, IBFD, 2016.
- TETŁAK, Karolina, e GRAMS, Harald, “IFA Seminar J: Besteuerung von internationalen Sportorganisationen und Sportveranstaltungen”, 2016, disponível em [http://www.grams-partner.de/files/anmerkung\\_kippenberg.pdf](http://www.grams-partner.de/files/anmerkung_kippenberg.pdf) [10.04.2018].
- TETŁAK, Karolina, e MOLENAAR, Dick, “Tax Exemptions for Euro 2012 in Poland and Ukraine”, in *European Taxation*, n.º 6, 2012.
- VALIS, Juraj, “Withholding Taxes for Non-resident Artistes and Sportsmen in the light of Non-discrimination Clauses”, in *Taxation of Artistes and Sportsmen in International Tax Law* (Coordenação: Walter Loukota e Markus Stefaner), Viena, Linde, 2007.
- VANDEKERKHOVE, Anne Mieke, e VANDINGENEN, Ellen, “Belgium”, in *Taxation of Entertainers and Sportspersons Performing Abroad* (Coordenação: Guglielmo Maisto) [versão em livro eletrónico], Amesterdão, IBFD, 2016.
- VIEIRA, Miguel Jorge de Almeida Pinto, “A (proibição da) detenção de direitos económicos por terceiros”, in *Direito e Finanças do Desporto* (Coordenação: João Miranda e Nuno Cunha Rodrigues) [versão em livro eletrónico], Lisboa, Instituto de Ciências Jurídico-Políticas e Instituto de Direito Económico, Financeiro e Fiscal, 2015, disponível em [https://www.icjp.pt/sites/default/files/publicacoes/files/ebook\\_desporto\\_final2.pdf](https://www.icjp.pt/sites/default/files/publicacoes/files/ebook_desporto_final2.pdf) [10.04.2018].
- VOGEL, Klaus, “The Influence of the OECD Commentaries on Treaty Interpretation”, in *Bulletin for International Fiscal Documentation*, n.º 12, 2000.
- WAGNER, Yasmin, “The Historical Background of Art. 17 OECD Model”, in *Taxation of Artistes and Sportsmen in International Tax Law* (Coordenação: Walter Loukota e Markus Stefaner), Viena, Linde, 2007.
- WARD, David, “Is there an Obligation in International Law of OECD Members States to Follow the Commentaries on the Model?”, in *The Legal Status of the OECD Commentaries* (Coordenação: Sjoerd Douma e Frank Engele), Amesterdão, IBFD, 2008.
- WATTEL, Peter J., e MARRES, Otto, “The legal status of the OECD Commentary and Static or Ambulatory Interpretation of Tax Treaties”, in *European Taxation*, n.º 7, 2003.
- WEHRLI, Tobias, “Taxation of Contract Splitting with Artistes and Sportsmen according to the OECD Model”, in *Taxation of Artistes and Sportsmen in International Tax Law* (Coordenação: Walter Loukota e Markus Stefaner), Viena, Linde, 2007.
- XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional*, 2.ª edição atualizada, Coimbra, Almedina, 2014.
- ZADEK, Günther, “Treatment of Advertising Income of Artistes and Sportsmen according to the OECD Model”, in *Taxation of Artistes and Sportsmen in International Tax Law* (Coordenação: Walter Loukota e Markus Stefaner), Viena, Linde, 2007.
- ZINHO, Maria Lagoa Ghira, “Direitos económicos de terceiros”, in *Direito e Finanças do Desporto* (Coordenação: João Miranda e Nuno Cunha Rodrigues) [versão em livro eletrónico], Lisboa, Instituto de Ciências Jurídico-Políticas e Instituto de Direito Económico, Financeiro e Fiscal, 2015, disponível em [https://www.icjp.pt/sites/default/files/publicacoes/files/ebook\\_desporto\\_final2.pdf](https://www.icjp.pt/sites/default/files/publicacoes/files/ebook_desporto_final2.pdf) [10.04.2018].

- ZIVANOVIC, Ivana, "France", in *Taxation of Entertainers and Sportspersons Performing Abroad* (Coordenação: Guglielmo Maisto), Amesterdão, IBFD, 2016.
- ZOUBEK, Jiří, "Notion of Sportsmen in Art. 17 OECD Model", in *Taxation of Artistes and Sportsmen in International Tax Law* (Coordenação: Walter Loukota e Markus Stefaner), Viena, Linde, 2007.