

COORDENAÇÃO

*Sérgio Vasques*

# CADERNOS

## IVA 2016

*Alexandra Martins*

*Amílcar Nunes*

*André Mena Hüsgen*

*Andreia Gabriel Pereira*

*Bruno Santiago*

*Carlos Lobo*

*Catarina Mendonça Medeiros*

*Conceição Gamito*

*Daniel Bobos-Radu*

*Diogo Ortigão Ramos*

*Filipe Abreu*

*Francisca de Landerset Gomes*

*Frederico Antas*

*Inês Pinto Leite*

*Isabel Vieira dos Reis*

*Joana Branco Pires*

*João Ascenso*

*Joaquim Miranda Sarmiento*

*Mariana Gouveia de Oliveira*

*Mário Silva Costa*

*Marta Machado de Almeida*

*Miguel Agrellos*

*Paulo Pichel*

*Pedro Nuno Monteiro*

*Raquel Montes Fernandes*

*Sofia Saraiva de Menezes*

*Susana Claro*

**Marta Machado de Almeida.** Advogada, licenciada em Direito pela Universidade Nova de Lisboa (2003). Frequentou a pós-graduação em Fiscalidade Avançada, da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa (2006) e concluiu o QLTT (Qualified Lawyers Transfer Test), após ter participado no International Lawyers Diploma Programme, no College of Law, em Londres, tendo também estagiado no Her Majesty Revenue and Customs (2007). Concluiu o Mestrado em Ciências Jurídicas e Empresariais, na Faculdade de Direito da Universidade Nova de Lisboa (2011). Iniciou a sua actividade profissional como consultora fiscal, na área do IVA, na Deloitte, onde permaneceu até 2006. Mais tarde, passou a exercer a sua actividade como advogada, na Miranda (2007-2009), tendo também passado pela PLMJ (2009-2012), onde integrou a área de prática de direito fiscal coordenada por Rogério M. Fernandes Ferreira. Actualmente, é associada sénior na RFF & Associados – Sociedade de Advogados, RL, e “Tax correspondent” do International Bureau Fiscal Documentation para Moçambique, desde 2011.

**Miguel Durham Agrellos.** Licenciado em Direito pela Universidade Católica Portuguesa, Centro Regional do Porto (1998). Pós-graduado em Gestão pela Universidade Católica Portuguesa, Centro Regional do Porto (1999). Pós-graduado em Fiscalidade pelo Instituto Superior de Gestão, Lisboa (2003). Advogado. Responsável pela área fiscal do escritório do Porto da Uría Menéndez-Proença de Carvalho. Árbitro em matéria tributária no CAAD – Centro de Arbitragem Administrativa. Autor e co-autor de diversos artigos na área fiscal.

**Paulo Pichel.** Licenciado em Direito pela Universidade Católica Portuguesa, Centro Regional do Porto (2011). Mestre em Direito pela Universidade Católica Portuguesa, Centro Regional do Porto (2014). Advogado na Uría Menéndez-Proença de Carvalho (Porto). Docente convidado da Faculdade de Direito da Universidade Católica Portuguesa (Centro Regional do Porto).

**Pedro Nuno Monteiro.** Membro do corpo técnico da Direcção de Serviços do Imposto sobre o Valor Acrescentado. Doutorando do curso de

# O IVA na Actividade Desportiva

MARTA MACHADO DE ALMEIDA & FRANCISCA  
DE LANDERSET GOMES

ÍNDICE: 1. Introdução 2. Do conceito de prestação de serviços 3. Da cedência temporária de praticantes desportivo 4. Da transferência de direitos económicos 5. Da intermediação na cedência de praticantes desportivos 6. Das cláusulas de rescisão 7. Das isenções na actividade desportiva 8. Conclusão

## 1. Introdução

Numa época de uma cada vez maior consciencialização da necessidade e benefícios da actividade desportiva, importa proceder ao enquadramento, em sede de IVA, de algumas transações mais recorrentes neste sector que têm vindo a assumir uma relevância económica crescente.

Esclarecidas as dúvidas em matéria de taxas aplicáveis na actividade desportiva, no seguimento da revogação da então verba 2.15 da Lista I, anexa ao Código do IVA – da qual resultava a aplicação da taxa reduzida de IVA a espectáculos, provas e manifestações desportivas e outros divertimentos públicos –, mantêm-se situações que merecem ser objecto de reflexão do ponto de vista da sua incidência (objectiva e subjectiva) e, bem assim, do ponto de vista do seu enquadramento em normas de isenção.

Com efeito, trata-se de uma análise que, nalguns casos, se presta a alguma incerteza, estando em causa uma matéria em que os conceitos se revelam de difícil aplicação prática, fruto da complexidade e diversidade factual potencialmente envolvida.



Excluídas as situações cujo enquadramento, em IVA, se encontra expressamente previsto na legislação aplicável – tal como é o caso da cedência temporária ou definitiva de jogadores –, haverá situações que implicarão que se proceda a uma criteriosa delimitação entre as realidades susceptíveis de serem enquadradas no conceito (residual) de prestação de serviços, e aquelas que se deverão considerar fora deste conceito e, nessa medida, fora do âmbito de incidência deste imposto.

## 2. Do conceito de prestação de serviços

No que às normas de incidência objectiva diz respeito, dispõe o artigo 1.º, n.º 1, alínea a), do Código do IVA que, em regra, se encontram sujeitas a este imposto, entre outras operações, as transmissões de bens e prestações de serviços efectuadas no território nacional a título oneroso por um sujeito passivo agindo como tal.

Neste âmbito, clarifica o Código do IVA que se considera transmissão de bens, a transferência onerosa de bens corpóreos por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade e, por sua vez, são consideradas como prestações de serviços, as operações efectuadas a título oneroso que não constituam transmissões, aquisições intracomunitárias ou importações de bens.

Já na Directiva do IVA, encontra-se como definição do que se deve entender como entregas de bens, a transferência do poder de dispor de um bem corpóreo como proprietário.

Relativamente às prestações de serviços, a Directiva do IVA delimita este conceito de forma negativa apenas por referência às transmissões de bens, prevendo ainda o seguinte elenco exemplificativo das realidades que podem ser consideradas enquanto tal: (i) a cessão de um bem incorpóreo representado ou não por um título, (ii) a obrigação de não fazer ou tolerar um acto ou uma situação (obrigações de *non facere*) e, (iii) a execução de um serviço em virtude de um acto das autoridades públicas ou em seu nome ou por força de lei (prestação de serviços coactiva).

Neste âmbito, parece resultar do referido elenco a desnecessidade de identificar a natureza do serviço em causa, bastando, para este efeito de in-

clusão no conceito de prestação de serviços para efeitos de IVA, a ocorrência de uma “atribuição patrimonial” como contrapartida de um “serviço”<sup>1</sup>.

Com efeito, compreende-se a opção do legislador por uma definição residual do conceito de prestação de serviços, na medida em que um conceito “positivo” seria muito difícil de delimitar, correndo-se sempre o risco de, num cenário tão dinâmico e abrangente como aquele que é inerente ao universo das prestações de serviços, não se incluir operações que decorrem do exercício de uma actividade económica e às quais se pretende que o imposto seja aplicado.

Contudo, esta opção impõe que se proceda a uma criteriosa delimitação entre as realidades susceptíveis de serem enquadradas no referido conceito residual, sendo certo que um juízo quanto ao preenchimento do conceito de prestação de serviços, nesta acepção residual, e bem assim, quanto à incidência de imposto, dependerá da verificação do carácter oneroso da operação e da existência de um nexo directo entre o serviço prestado e o contravalor recebido.

Os referidos aspectos – carácter oneroso e nexo directo entre o serviço prestado e o contravalor recebido – e, bem assim, a existência de um acto de consumo, assumem um papel determinante na análise da natureza deste imposto, conforme tem vindo a ser referido pela jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE), e julgamos que poderão também assimilar, na medida em que delimitam negativamente o âmbito de incidência deste imposto, um papel determinante na definição daqueles que deverão ser os limites do carácter residual do conceito de prestação de serviços para efeitos de IVA.

<sup>1</sup> Neste sentido, refere Xavier de Basto que, “Uma atribuição patrimonial, qualquer que seja, terá, em princípio, subjacente uma prestação de serviço, se não for contrapartida de uma entrega de bens, mesmo que tal prestação de serviços haja de qualificar-se (como faz a administração francesa) de inominada (*inommée*), por ser desconhecido ou de difícil identificação o seu conteúdo. Há que, todavia, ter o cuidado de não levar longos demais o significado e as implicações da renúncia da directiva em definir, de modo positivo, as prestações de serviços e em identificar o seu conteúdo. Parece ser necessário que, de qualquer modo, exista um serviço. Uma atribuição patrimonial feita por um sujeito passivo não pode ser considerada, sem mais, como contrapartida de um serviço”. Xavier de Basto, “A Tributação do Consumo e a sua Coordenação Internacional: Lições sobre Harmonização Fiscal na Comunidade Económica Europeia”, *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, 1991, 172 e ss.



Com efeito, para que haja tributação em sede de IVA, deverá existir uma contraprestação que se assuma como a remuneração de um serviço que haja sido prestado<sup>2</sup>, sendo a referida contraprestação, imprescindível à sujeição a este imposto, e devendo integrar-se numa relação jurídica da qual decorram prestações recíprocas<sup>3</sup>.

Por seu turno, a existência das referidas prestações recíprocas corresponde também à necessidade de prossecução de uma actividade económica, sendo certo que este conceito de actividade económica não se basta com a existência de qualquer transacção que envolva “movimentação de valores”, implicando também que as partes envolvidas tenham consciência ou acordado o que cada uma espera da outra.

Em suma, quanto aos pressupostos de incidência objectiva deste imposto, conclui-se, genericamente, pela necessidade de existência de um vínculo directo entre o serviço prestado e a contraprestação, pela necessidade de existência de uma relação jurídica entre o prestador e adquirente, pela inclusão das situações em que a contraprestação seja subjectiva e, finalmente, pela exclusão dos actos que não consubstanciem actos de consumo, por parte de um adquirente “identificável”.

Feita esta abordagem, em abstrato, importa, agora, proceder à análise, em concreto, ao enquadramento em IVA de determinadas operações conexas com a actividade desportiva, tais como a cedência temporária de praticantes desportivos e o enquadramento aplicável a pagamentos decorrentes de cláusulas de rescisão.

<sup>2</sup> Neste sentido, veja-se Patricia Herrero de la Escosura, “(...) para que pueda hablarse de una prestación de servicios (...), ha de existir un beneficio y una retribución, que debe ser de carácter contractual. Además estos elementos deben estar unidos mediante una relación directa, de modo que, de ahí la utilización del término “contravalor” en lugar de otro cualquiera que pudiera expresar una idea semejante, el precio refleje exactamente las ventajas proporcionadas por el servicio.” Patricia Herrero de la Escosura, “El IVA en la Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas”, *Servicio de Publicaciones de la Universidad de Oviedo*, 1996, 80.

<sup>3</sup> Neste sentido, veja-se Christian Amand, “An activity without consideration is outside the scope of VAT. A payment, not being the counterpart of an obligation, is also outside the scope of VAT. (...) For an activity to be subject to VAT it is necessary that there should be a quid pro quo. What is received in return for services does not necessarily have to in money. It is sufficient that the supply is made for some form of payment, rather than gratuitously; ascertaining the precise value of the payment is a subsequent exercise”. Christian Amand, “When is a direct link?”, *International VAT Monitor*, January/February 1996, 3-4.

### 3. Da cedência temporária de praticantes desportivos

Nos termos do disposto no artigo 19.º, n.º 1, da Lei n.º 28/98, de 26 de Junho, é permitida a cedência, mediante acordo das partes, do praticante desportivo a outra entidade empregadora desportiva. Este negócio de cedência temporária de praticantes desportivos é caracterizado por ser um negócio trilateral, entre o clube ou sociedade desportiva cedente, o clube ou sociedade desportiva cessionário e o praticante desportivo.

Com efeito, nos termos do disposto no artigo 20.º, n.º 1, da Lei n.º 28/98, de 26 de Junho, o contrato de cedência temporária é celebrado entre o clube cedente e o clube cessionário, sendo certo que, de acordo com o disposto no n.º 2, do artigo 20.º, da mesma Lei, o trabalhador – leia-se, o praticante desportivo – deve manifestar a sua concordância, no contrato de cedência temporária.

Por outro lado, à luz do referido no artigo 20.º, n.º 4, da Lei n.º 28/98, de 26 de Junho, o clube cessionário passa a ser considerado como entidade empregadora, ficando, consequentemente, o praticante desportivo sujeito ao poder disciplinar e de direcção do clube cessionário e, paralelamente, o clube cessionário responsável pelo pagamento da retribuição<sup>4</sup>.

Doutrinariamente, a cedência temporária de praticantes desportivos é vista como um negócio pelo qual um clube, que dispõe de um vínculo contratual e laboral com um praticante desportivo, disponibiliza a outro clube os serviços do praticante desportivo, a título oneroso ou gratuito, por tempo determinado, mantendo suspenso o contrato de trabalho originário<sup>5</sup>. Por outro lado, tem sido entendido que a cedência temporária de praticantes desportivos é um negócio que o legislador teve todo o interesse em permitir

<sup>4</sup> Nos termos do disposto no artigo 20.º, n.º 3, da Lei n.º 28/98, 26.6.1998, a remuneração paga pelo clube cessionário tem sempre de ser igual ou superior à remuneração paga ao praticante desportivo, pelo clube cedente, antes da cedência.

<sup>5</sup> A este propósito veja-se a definição de Albino Mendes Baptista: “A cedência temporária de praticantes desportivos consiste na disponibilização por tempo determinado, a título oneroso ou gratuito, dos serviços do praticante desportivo (cedido) para a prática da mesma actividade, da entidade empregadora (clube cedente) para outra entidade (clube cessionário), a cujo poder de direcção o trabalhador fica sujeito, sem prejuízo da manutenção do vínculo contratual inicial”. Albino Mendes Baptista, “Cedência temporária de praticantes desportivos”, *Estudos de Direito do Trabalho em Homenagem ao Professor Manuel Alonso Olea*, 2004, 14).



e promover, dado que envolve vários interesses que são, não só legítimos, mas, também, importantes para todos os sujeitos envolvidos, como sejam o amadurecimento desportivo do praticante desportivo e a possibilidade de gestão flexível dos praticantes desportivos, quer do clube cedente, quer do clube cessionário<sup>6</sup>.

Acresce que, pese embora o regime jurídico do contrato de trabalho do praticante desportivo não o preveja, o acordo de cedência temporária do praticante desportivo pode ser gratuito ou oneroso. A cedência temporária onerosa caracteriza-se por ser estabelecido, no acordo de cedência, o pagamento de uma contrapartida pela cedência, paga pelo clube cessionário ao clube cedente. Essa contrapartida pode configurar-se de diferentes formas, podendo consubstanciar o pagamento, pelo cessionário, (i) de uma quantia fixa ao cedente ou (ii) das remunerações e demais encargos legais obrigatórios directamente ao praticante desportivo ou ao cessionário para que este pague ao praticante desportivo. Por seu lado, a cedência temporária gratuita caracteriza-se por não ser estabelecido, no acordo de cedência, o pagamento de qualquer quantia pelo cedente ao cessionário, sendo, contudo, comum, nesta situação, que o cedente fique encarregue de pagar a remuneração ao praticante desportivo, não obstante este dever prestar a sua actividade ao clube cessionário.

Visto que está o regime jurídico-laboral da cedência temporária de praticantes desportivos, resta-nos analisar o enquadramento, em sede de IVA, aplicável à cedência temporária de praticantes desportivos, entre clubes.

Note-se que o acto que está, aqui, em causa é a cedência em si e, não, o enquadramento das quantias pagas ao praticante desportivo – seja qual for a entidade responsável pelo seu pagamento –, já que essas estão naturalmente excluídas do âmbito de aplicação objectiva do IVA, por se tratarem de quantias pagas ao abrigo de um contrato de trabalho<sup>7</sup>.

<sup>6</sup> Albino Mendes Baptista, “Equipas “B”, cedência temporária e dever de ocupação efectiva do praticante desportivo”, *Separata do I Congresso de Direito do Desporto*, 226 e 227.

<sup>7</sup> Com efeito, como referido *supra*, entre o clube cedente e o praticante desportivo mantêm-se o contrato de trabalho celebrado antes da cedência, ainda que o mesmo fique suspenso até terminada a cedência, e entre o clube cessionário e o praticante desportivo é estabelecido um vínculo laboral, por tempo determinado, mas plenamente em vigor, durante o tempo em que vigorar a cedência. Também como já referido, o clube cessionário deverá pagar as retribuições ao praticante desportivo, as quais estão, como é sabido, excluídas do

A respeito deste enquadramento, importa, num primeiro momento, excluir a possibilidade de se estar perante uma transferência de bens, nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 3.º, n.º 1, do Código do IVA, porquanto não se poderá admitir, neste caso, a existência de uma transferência de um bem corpóreo, por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade.

Assim, a discussão centra-se em saber se se pode estar, aqui, perante uma prestação de serviços. Neste caso, o Código do IVA clarifica, no artigo 4.º, n.º 3, que “São equiparadas a prestações de serviços a cedência temporária ou definitiva de um jogador, acordada entre os clubes com o consentimento do desportista, durante a vigência do contrato com o clube de origem e as indemnizações de promoção e valorização, previstas no n.º 2 do artigo 18.º do regime jurídico do contrato de trabalho do praticante desportivo, aprovada pela Lei n.º 28/98, de 26 de Junho, devidas após a cessação do contrato”.

Com efeito, o legislador considerou que a cedência temporária de um jogador<sup>8</sup> de um clube para outro, com quem mantém um vínculo laboral, está sujeita a IVA, por via da equiparação desta realidade a uma prestação de serviços. A solução encontrada pelo legislador não oferece grande dúvida, porquanto se compreende que o legislador encontre nesta operação onerosidade e, bem assim, um nexo causal.

Tendo-se deparado, também, com a questão do âmbito de incidência desta norma, a Administração tributária procedeu à publicação da Circular n.º 16/2011, na qual veio clarificar qual o seu entendimento “sobre o enquadramento fiscal, em sede de IRC e de IVA, das cedências temporárias de jogadores, mantendo o Clube/Sociedade Anónima Desportiva (SAD) cedente os direitos desportivos relativos ao jogador cedido”. Ora, tanto quanto resulta do entendimento veiculado pela Administração tributária, a solução poderá ser diferente consoante se esteja perante uma cedência temporária onerosa ou gratuita.

Na situação de cedência temporária a título oneroso, a Administração tributária entende que a mesma “encontra-se sujeita a IVA e o valor tributá-

âmbito de incidência de IVA, por se tratarem de remunerações pela prestação de trabalho por conta de outrem.

<sup>8</sup> Questiona-se, desde logo, a opção do legislador em utilizar o termo “jogador”, embora se deva fazer uma interpretação ampla do termo, para abranger todos os praticantes desportivos.



vel é o valor da contraprestação obtida ou a obter da entidade cessionária, de acordo com o disposto no n.º 1 do artigo 16.º do Código do IVA”. Com efeito, o enquadramento feito pela Administração tributária não oferece contestação, dado que da conjugação do disposto no artigo 4.º, n.º 3, com o disposto no artigo 16.º, n.º 1, ambos do Código do IVA, a cedência temporária onerosa deverá estar sujeita a IVA, à taxa normal de 23%, por ser inequívoco o seu carácter de operação onerosa e, bem assim, a existência de nexo causal perfeitamente estabelecido entre a contraprestação paga pelo cessionário ao cedente e a operação de cedência do direito de utilização do jogador.

Já no caso de cedência temporária a título gratuito, a Administração tributária entende que “quando a cedência a «título gratuito» for efectuada para fins não alheios aos interesses da entidade cedente, não se encontra abrangida pelo disposto na alínea b) do n.º 2 do artigo 4.º do Código do IVA, não estando sujeita a imposto”. Ora, acompanha-se, também aqui, a opinião veiculada pela Administração tributária, segundo a qual, quando a cedência é enquadrada no âmbito dos interesses do clube cedente, não deverá a operação em causa estar sujeita a IVA.

Com efeito, nos termos do disposto no artigo 4.º, n.º 2, alínea b), do Código do IVA, “Consideram-se ainda prestações de serviços a título oneroso (...) [as] prestações de serviços a título gratuito efectuadas pela própria empresa com vista às necessidades particulares do seu titular, do pessoal ou, em geral, a fins alheios à mesma”. Se é certo que a operação em causa configura uma operação gratuita, mas que vai de encontro aos fins e interesses prosseguidos pelo clube cedente – conforme amplamente confirmado pela doutrina e, agora também, pela Administração tributária – não poderia tal operação estar sujeita a IVA.

#### 4. Da transferência de direitos económicos

No âmbito de um contrato de trabalho desportivo, é comum estabelecerem-se regras de regulação dos direitos económicos<sup>9</sup>. No essencial, os direitos eco-

nómicos consubstanciam o direito a receber prestações de natureza financeira derivadas da transferência de praticantes desportivos para outro clube<sup>10</sup>.

Esta figura – que tem vindo a gerar alguma controvérsia<sup>11</sup> – surgiu da necessidade de os clubes que transferem os seus praticantes desportivos para outros clubes (ou seja, que vendem os direitos económicos associados aos seus praticantes desportivos) tentarem negociar, ao preço mais alto possível, a transferência, “lucrando”, assim, com a “venda” do praticante desportivo para outro clube.

Note-se que é hoje amplamente aceite que, do ponto de vista jurídico, os clubes não “vendem” os praticantes desportivos. Do que se trata, no fundo, é da criação de uma figura atípica – os direitos económicos – para, dessa forma, o clube de origem do praticante desportivo poder vender o praticante desportivo/ativo e “lucrar” com a sua transferência para outro clube e, por esta via, compensar os custos que teve no investimento que fez ao contratar o praticante desportivo e, bem assim, compensar os lucros cessantes que deixará de receber por transmitir os seus direitos económicos<sup>12</sup>. Deste modo, quando communmente se diz que um clube “compra” um praticante desportivo a outro clube, o que, na verdade, se quer dizer é que o clube compra os direitos económicos<sup>13</sup> associados a um determinado praticante desportivo.

os clubes, quer trabalhadores, quer activos fixos intangíveis. Ora, os direitos económicos são precisamente, o título de aquisição desses activos fixos intangíveis. Por via do contrato de trabalho do praticante desportivo, o clube adquire o direito de propriedade temporário sobre esse activo, podendo, no entanto, ceder esse direito de propriedade a outro clube. Os direitos económicos são, assim, os direitos de deter e vender o activo (ainda que o devido consentimento do praticante desportivo) e receber, em contrapartida, uma quantia previamente fixada na cláusula de rescisão.

<sup>10</sup> Geraldo Luis Acosta Perez, “Los «derechos federativos y económicos» del futbolista (Hacia una definición jurisprudencial de las indemnizaciones de transferencia)”, *Revista Jurídica de Deporte y Entrenamiento*, 2 (20), 2007, 347.

<sup>11</sup> Sobre esta controvérsia, veja-se, entre outros, Luis V. B. Pires, “Direitos económicos de um atleta detidos por terceiros – proibição ou regulação?”, *Desporto e Direito, Revista Jurídica do Desporto*, X (29), 2013, 182-186.

<sup>12</sup> João Leal Amado e Daniel Lorenz, “Os chamados «direitos económicos»: o praticante desportivo feito mercadoria?”, *Desporto e Direito, Revista Jurídica do Desporto*, X (29), 2013, 191 e 192.

<sup>13</sup> Acompanhados, normalmente, também, dos direitos desportivos – direito de registar um praticante desportivo na respectiva Federação, para que esse praticante desportivo represente o clube que adquiriu esses direitos – e os direitos de imagem.

<sup>9</sup> Quanto à natureza jurídica destes direitos económicos refira-se que os mesmos consistem, apenas, a aquisição de um activo. Com efeito, os praticantes desportivos são, para



Em tempos, permitia-se, ainda, que os direitos económicos dos praticantes desportivos fossem detidos por um terceiro – comumente chamado de “agente” ou “investidor” –, que adquiria uma parte ou a totalidade dos direitos económicos associados a um (ou a vários) praticante(s) desportivo(s). Desta forma, o referido negócio dividia-se em duas fases: (i) o investidor adquiria ao clube ou ao praticante desportivo uma parte ou a totalidade dos direitos económicos do praticante desportivo e, (ii) quando da transferência do praticante desportivo (ou seja, da “venda” dos direitos económicos a outro clube), o investidor ficava também, com uma parte dos frutos da venda, na proporção do que detivesse<sup>14</sup>. Este fenómeno é normalmente apelidado de “Third Party Ownership” (TPO), dado que reflete a ideia de que um terceiro detém direitos que decorrem de um negócio ao qual é totalmente estranho.

Após uma longa discussão, em e fora de Portugal, a Federação Portuguesa de Futebol aprovou, em 25 de Junho de 2015, um novo Regulamento do Estatuto, da Categoria, da Inscrição e Transferência de Jogadores, o qual prevê uma nova regra relativa à “Propriedade de terceiros de direitos económicos de jogadores”. Assim, nos termos do artigo 34.º, n.º 1, do RECITJ, “Nenhum Clube ou jogador pode celebrar um acordo com terceiros em que estes sejam autorizados a participar, total ou parcialmente, em compensação a pagar relativamente a futura transferência de um jogador de um Clube para o outro, ou que lhe sejam concedidos quaisquer direitos em relação a uma futura transferência ou compensação por transferência”.

Assim, actualmente, enquanto o contrato desportivo estabelecido entre um praticante desportivo e um clube se mantiver, os direitos económicos permanecerão na esfera do praticante desportivo ou serão transmitidos ao clube com quem contratou.

Visto que está o regime jurídico-laboral da transferência de direitos económicos, importa analisar o correspondente enquadramento, em sede de

<sup>14</sup> Exemplificando, supondo que o investidor adquira 50% dos direitos económicos de um praticante desportivo, cuja cláusula de rescisão foi fixada em 30 milhões de euros. Entretanto, o praticante desportivo aceita ser transferido para outro clube, sendo vendidos os seus direitos económicos pela quantia de 50 milhões de euros. Feita a transferência, o investidor terá direito a 50% da quantia pelo qual foram alienados os direitos económicos associados ao praticante desportivo. Deste modo, o investidor obtém, com o referido negócio, uma mais-valia equivalente a 10 milhões de euros.

IVA, o qual nos parece que poderá ser reconduzido ao já referido no n.º 3, do artigo 4.º, do CIVA, na parte em que se refere a cedência definitiva de um praticante desportivo.

Na verdade, e sem prejuízo de uma análise caso a caso, tais montantes pagos por contrapartida da transferência de direitos económicos revestem as já elencadas características que determinam a incidência objectiva de imposto, a saber, onerosidade, sinalagmaticidade (relação directa) e a existência de um acto de consumo, na acepção em que existe um adquirente “identificável”.

## 5. Da intermediação na cedência de praticante desportivo

Importa, também, fazer uma referência ao enquadramento aplicável à intermediação na cedência temporária ou definitiva de um praticante desportivo, sendo certo que a Administração tributária portuguesa já teve oportunidade de se pronunciar, aquando da Circular n.º 15/2011, através da qual esclareceu o enquadramento fiscal da actividade dos empresários desportivos na celebração dos contratos de cedência, aquisição e renovação dos direitos desportivos dos jogadores.

Neste âmbito, trata-se, também, de uma operação que configura uma prestação de serviços, pelo que nos casos em que o praticante desportivo seja o adquirente (isto é, tratando de uma operação Business to Consumer – B2C), uma tal operação encontrar-se-á sujeita a imposto, onde quer que se situe a sede, o estabelecimento estável, ou o domicílio do empresário desportivo, desde que a operação a que se refere a intermediação – isto é, operação de cedência temporária ou definitiva do praticante desportivo – esteja sujeita a tributação no território nacional. Caso a operação a que se refere a intermediação não esteja sujeita a tributação no território nacional, já não haverá lugar a sujeição a IVA, em Portugal.

Se o adquirente da prestação de serviços de intermediação na cedência temporária ou definitiva de um praticante desportivo for o Clube Desportivo ou a Sociedade Anónima Desportiva (isto é, tratando de uma operação Business to Business – B2B), e estes se encontrarem estabelecidos em território nacional, haverá também sujeição a IVA em Portugal, independentemente



temente do local da sede, do estabelecimento estável ou do domicílio do empresário desportivo.

No que respeita à possibilidade de o Clube Desportivo ou a Sociedade Anónima Desportiva deduzirem o IVA suportado ao imposto incidente sobre as operações tributáveis que efectuam, a Administração tributária conclui pela positiva, desde que se verifique que a prestação de serviços de intermediação corresponde a um serviço efectivamente prestado ao Clube Desportivo ou à Sociedade Anónima Desportiva, no âmbito de um contrato de representação.

Pelo contrário, nos casos em que os serviços de intermediação são prestados ao próprio praticante desportivo, embora os encargos com a remuneração paga ao empresário desportivo sejam suportados pelo Clube Desportivo ou pela Sociedade Anónima Desportiva, entende a Administração tributária que não haverá lugar à dedução do IVA, na medida em que o serviço foi prestado ao praticante desportivo, e não ao Clube Desportivo ou à Sociedade Anónima Desportiva.

O entendimento veiculado pela Administração tributária parece-nos adequado às vicissitudes que decorrem da actividade dos empresários desportivos e à forma como essa actividade afecta os Clubes Desportivos, ou as Sociedades Anónimas Desportivas e os praticantes desportivos, assumindo os esclarecimentos prestados bastante relevância no contexto actual, em que as operações realizadas sobre os direitos desportivos dos praticantes desportivos movimentam fluxos monetários cada vez mais elevados.

## 6. Das cláusulas de rescisão

No que respeita, em concreto, aos pagamentos decorrentes da cláusula de rescisão, importa referir que a rescisão não é uma figura típica do direito do trabalho desportivo, embora este seja o ramo do direito em que o termo mais é utilizado.

Com efeito, a rescisão ou resolução (assim chamada no direito civil e no direito do trabalho) teve origem no direito civil<sup>15</sup>, tendo sido transposta

<sup>15</sup> Para maiores desenvolvimentos sobre a resolução no direito civil ver António Menezes Cordeiro (Coimbra, 2010) *Tratado de Direito Civil Português. Vol. II. Tomo IV* 340.

para o direito do trabalho<sup>16</sup> e para o direito do trabalho desportivo, em moldes ajustáveis às especificidades de cada ramo do direito.

No que respeita à rescisão no direito do trabalho desportivo, esta figura foi criada por forma a permitir a rescisão *ante tempus* do contrato desportivo estabelecido entre os praticantes desportivos e os clubes, sem que tal implique o incumprimento contratual, que, quando ocorre no direito desportivo, tem repercussões graves, nomeadamente para o praticante desportivo. Assim, podemos definir as cláusulas de rescisão como o acordo antecipado pela qual se estabelece a possibilidade de as partes se “libertarem” do vínculo contratual, sem que seja necessário invocar justa causa, e antes do prazo de vigência do contrato, inicialmente acordado, mediante o pagamento de uma quantia.

No essencial, trata-se de uma situação em que uma das partes não pretende aguardar pelo termo de vigência do contrato, sendo por isso acordado uma antecipação do referido termo de vigência, por contrapartida do pagamento de um determinado valor.

Nessa medida, e sem prejuízo de se proceder a uma análise caso a caso, do ponto de vista da incidência objectiva, julgamos ser adequado o entendimento de acordo com o qual estamos perante uma operação subsumível ao conceito residual de prestação de serviços, atendendo a que existem, de facto, duas prestações recíprocas associadas entre si: a desvinculação de uma das partes e o pagamento de uma contrapartida tendo em vista essa desvinculação<sup>17</sup>.

Com efeito, o pagamento efetuado pelo praticante desportivo ou pelo clube para efeitos de rescisão antecipada do contrato desportivo poderá cumprir os requisitos de onerosidade, sinalagmaticidade e, por fim, de existência de um acto de consumo.

Antunes Varela (Coimbra, 2006) *Das Obrigações em Geral*, Vol. II, 275-276; e José Carlos Brandão Proença, “A resolução do contrato no Direito Civil”, *Separata do Suplemento ao Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra*, XXII, 1982, 64.

<sup>16</sup> Para maiores desenvolvimentos sobre a resolução e despedimento no direito do trabalho veja-se Pedro Romano Martinez (Coimbra, 2010) *Direito do Trabalho*, 857; António Monteiro Fernandes (Coimbra, 2006) *Direito do Trabalho*, 551-559; e Bernardo da Gama Lobo Xavier (Lisboa, 1993) *Curso de Direito do Trabalho*, 494.

<sup>17</sup> Neste sentido, veja-se Afonso Arnaldo/ Pedro Vasconcellos Silva “O IVA e as Indemnizações”. *Fisco*. 2003, 92.



Quanto ao requisito de onerosidade, decorre da própria natureza da cláusula de rescisão o pagamento de uma quantia pecuniária, em caso de rescisão antecipada do contrato desportivo.

Por seu turno, o requisito da sinalagmaticidade também aparenta estar preenchido, na medida em que a quantia paga pela parte que pretende pôr termo à relação jurídica *ante tempus* é, precisamente, a contrapartida exigida para o exercício do direito de rescisão. Se por um lado, a parte que dá azo à rescisão antecipada está obrigada a pagar uma quantia pré-determinada, a contraparte concede-lhe o direito de rescindir, sem que tal implique o incumprimento do contrato. De forma simplista, poder-se-á dizer que a quantia paga a título de cláusula de rescisão confere ao adquirente o direito de desvinculação.

Resta, portanto, saber se a quantia paga a título de cláusula de rescisão consubstancia um acto de consumo. Para o efeito, importa recordar o entendimento veiculado pelo TJUE nos Acórdãos *Jürgen Mohr e Finanzamt Calau*, do qual resulta que estamos perante um ato de consumo quando a operação em causa é efetuada com o objetivo de o adquirente do bem ou do serviço obter para si um proveito próprio. Nessa medida, também parece ser de considerar a existência de um acto de consumo, porquanto a parte que provoca a rescisão fá-lo precisamente em seu proveito próprio.

Em qualquer caso, uma análise cabal quanto à incidência de imposto, nestes casos de pagamentos decorrentes de cláusulas de rescisão, implicará que se proceda, também, a uma análise quanto à incidência subjectiva.

Do ponto de vista subjectivo, apenas haverá incidência de imposto quando uma dada operação seja levada a cabo por um sujeito passivo de IVA, isto é, por qualquer pessoa que exerça, de modo independente e em qualquer lugar, uma actividade económica, seja qual for o fim ou o resultado dessa actividade. Trata-se de um conceito de sujeito passivo bastante lato, heterogéneo, e transnacional, sendo certo que, de acordo com a jurisprudência do TJUE, o conceito deverá ser interpretado de forma ampla, por forma a evitar distorções de concorrência.

## 7. Das isenções na actividade desportiva

Por fim, impõe-se uma referência às isenções de IVA vigentes, em matéria actividade desportiva.

No essencial, as isenções vigentes reconduzem-se a (i) prestações de serviços efectuadas por organismos sem finalidade lucrativa que explorem estabelecimentos ou instalações destinadas à prática de actividades artísticas, desportivas, recreativas e de educação física a pessoas que pratiquem essas actividades (cfr. artigo 9.º, n.º 8, do Código do IVA); (ii) a prestações de serviços efectuadas aos respectivos promotores por desportistas [cfr. artigo 9.º n.º 15, alínea b)]; e (iii) a prestações de serviços e transmissões de bens com elas conexas efectuadas no interesse colectivo dos seus associados por organismos sem finalidade lucrativa, desde que esses organismos prossigam objectivos de natureza desportiva e a única contraprestação seja uma quota fixada nos termos dos estatutos (veja-se o artigo 9.º, n.º 19, do Código do IVA).

No que respeita à Directiva do IVA, esta permite que os estados-membros da União Europeia isentem de IVA “Determinadas prestações de serviços estreitamente relacionadas com a prática de desporto ou de educação física, efectuadas por organismos sem fins lucrativos a pessoas que pratiquem desporto ou educação física”.

A este respeito, têm sido suscitadas várias questões, nomeadamente no TJUE, sobre a aplicação prática destas normas e o seu âmbito de incidência.

Refira-se, a título exemplificativo, o Acórdão *Město Žamberk*<sup>18</sup> no qual se colocou a questão de saber se um complexo de piscinas municipais, que oferecia aos seus utilizadores, mediante o pagamento de uma contrapartida, não só espaços para a prática de desporto, mas, também, para o exercício de actividades lúdicas ou de relaxamento, estaria abrangido pela isenção prevista no referido artigo 132.º, n.º 1, alínea m), da Directiva do IVA.

<sup>18</sup> Acórdão do TJUE, *Město Žamberk*, C-18/12, 21.2.2013. Este Acórdão mereceu o comentário atento de Rui Lares, “Âmbito da isenção do IVA referente a operações estreitamente ligadas ao desporto e à educação física: comentário ao Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia, de 21 de Fevereiro de 2013”, *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, n.º 4, 2013, 293-305.



A este propósito, o TJUE entendeu que o referido artigo deve ser interpretado como abrangendo quaisquer actividades desportivas, ainda que “não organizadas, não sistemáticas e que não tenham por objectivo a participação em competições desportivas”, desde que se demonstre que o serviço prestado pelo complexo de piscinas deve ser considerado um só acto ou um acto complexo, considerando que o facto de o complexo oferecer também actividades de relaxamento e de repouso não lhe retira a qualidade de “prestação de serviços estreitamente relacionada com a prática de desporto”.

Também no Acórdão *Canterbury Hockey Club* se discutiu a interpretação da isenção de IVA nas actividades relacionadas com a prática de desporto ou de educação física. Neste Acórdão, que opôs o *Canterbury Hockey Club* e o *Canterbury Ladies Hockey Club* à Administração tributária inglesa (*The Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs*), discutiu-se se as quotizações recebidas pelo *England Hockey Limited*, em contrapartida das quais fornece prestações de serviços ao *Canterbury Hockey Club* e ao *Canterbury Ladies Hockey Club*<sup>19</sup>, deverião estar sujeitas a IVA.

Da análise da questão em causa, o TJUE retirou duas importantes conclusões. Por um lado, concluiu que a expressão *peçoas que praticuem desporto ou educação física* abrange peçoas colectivas e associações, desde que estas adquiram serviços que tenham “uma estrita conexão com a prática do desporto e sejam indispensáveis à sua realização, sejam efectuadas por organismos sem fins lucrativos e que os beneficiários efectivos das referidas prestações sejam peçoas que praticam desporto”.

Por outro lado, concluiu que a expressão *certas prestações de serviços estreitamente conexas com a prática do desporto*, também utilizada naquele

normativo, “não autoriza os Estados-Membros a restringir a isenção prevista nesta disposição por referência aos destinatários das prestações de serviços em causa”.

Com efeito, a interpretação que tem vindo a ser feita pelo TJUE das normas relativas à isenção de IVA nas actividades desportivas parece-nos menos restritiva, quando comparada a interpretação de outras normas de isenções que, por ,configurarem excepções à regra de tributação geral em sede de IVA, devem, em regra, têm vindo a ser interpretadas de forma restritiva.

## 8. Conclusão

Atenta a dimensão e relevância das transacções a que hoje se assiste na actividade desportiva e, bem assim, as alterações que têm vindo a marcar os regimes jurídicos que lhes subjaz, à semelhança que do que sucedeu em sede de IRC, afigura-se necessária uma clarificação cabal do enquadramento aplicável, em IVA, às transacções mais recorrentes no âmbito da actividade desportiva.

Importa, sobretudo, que o legislador adapte a legislação fiscal à realidade de jurídico-desportiva actual e unifique conceitos em ambas as áreas.

No IVA, essa necessidade torna-se cada vez mais premente, dada a natureza residual do conceito e de “prestação de serviços” e, bem assim, a internacionalização do mercado desportivo que envolve avultados montantes.

Por outro lado, também a Administração tributária deve ser condescendente com esta necessidade – de contribuir para a aproximação entre o direito fiscal e o direito desportivo –, impondo-se-lhe uma posição interpretativa e pacificadora de conceitos.

<sup>19</sup> No Acórdão é explicado que o *Canterbury Hockey Club* e o *Canterbury Ladies Hockey Club* são membros do *England Hockey Limited* – que consiste numa “organização com fins não lucrativos que tem por objecto encorajar e desenvolver a prática do hóquei em Inglaterra” –, pagando, para o efeito, uma quota de filiação. O *England Hockey Limited* presta vários serviços aos seus membros, “designadamente um sistema de acreditação dos clubes, formações para treinadores, árbitros, monitores e jovens, uma rede de gabinetes de promoção do hóquei, possibilidades de acesso a subvenções públicas e ao mecenato derivado das lotarias, aconselhamento em matéria de marketing e de obtenção de patrocínios, serviços de gestão e seguros para clubes e organização de competições para equipas” (parágrafo 8 do referido Acórdão).