



Tax & Business Lawyers

NEWSLETTER

N° 06/26

27 JANVIER 2026

GUIDE FISCAL DES CLUBS, AGENTS ET
SPORTIFS : ENCADREMENT ET
COMMENTAIRES SUR LES
INFORMATIONS FOURNIES PAR
L'ADMINISTRATION FISCALE

La fiscalité des Clubs Sportifs, des Sociétés Anonymes Sportives, des agents et des sportifs revêt une importance croissante, compte tenu des montants élevés impliqués dans les transactions de droits économiques et sportifs, ainsi que dans les rémunérations, commissions et primes.

Le présent guide offre un aperçu des questions juridiques et fiscales spécifiques aux Clubs, agents et sportifs, en se basant sur des informations pertinentes fournies par l'Administration fiscale.

Sports & Entertainment Desk



INDEX

- ✓ INTRODUCTION
- ✓ LA RÉVOCATION ET LA RÉSILIATION ANTICIPÉE DU CONTRAT SPORTIF
- ✓ LES SANCTIONS SPORTIVES
- ✓ LA RÉMUNÉRATION DES JOUEURS ET DES ENTRAÎNEURS
- ✓ L'ACTIVITÉ DES AGENTS SPORTIFS
- ✓ LE PRÊT TEMPORAIRE DE JOUEURS
- ✓ LA CESSION DES DROITS À L'IMAGE DES SPORTIFS
- ✓ LA CESSION DES DROITS ÉCONOMIQUES ET SPORTIFS DES JOUEURS
- ✓ LA FISCALITÉ DES ARBITRES
- ✓ LES AIDES FISCALES DE L'ÉTAT

INTRODUCTION

La fiscalité des Clubs Sportifs, des Sociétés Anonymes Sportives, des agents et des sportifs revêt une importance croissante, compte tenu des montants élevés impliqués dans les transactions de droits économiques et sportifs, ainsi que dans les rémunérations, commissions et primes.

Le présent Guide offre un aperçu des questions juridiques et fiscales spécifiques aux Clubs, agents et sportifs, en se basant sur des informations pertinentes fournies par l'Administration fiscale.

Le système fiscal portugais, dans le domaine du Sport, présente certaines spécificités importantes qui font l'objet d'un traitement différencié de la part du législateur et de l'Administration fiscale et qui méritent donc un traitement individualisé et automatisé.

Néanmoins, le présent Guide constitue un guide général et non exhaustif, qui traite de questions spécifiques du droit fiscal du Sport et qui ne constitue ni ne remplace les conseils juridiques et fiscaux qui doivent être fournis en tenant compte des spécificités de chaque cas concret.

LA RÉVOCATION ET LA RÉSILIATION ANTICIPÉE DU CONTRAT SPORTIF

La complexité croissante du phénomène sportif, notamment des compétitions de football professionnel, a des implications fiscales spécifiques. Consciente de cette situation, l'Administration fiscale portugaise a élaboré une doctrine visant à clarifier ce qu'elle considère comme le cadre juridique et fiscal de diverses situations.

Dans ce contexte, il convient de souligner la Circulaire n° 12/2011 de la Direction des Services de l'Impôt sur les Sociétés, qui traite de la perte de valeur pour les entités sportives résultant de la révocation ou de la résiliation du contrat de travail sportif.

L'un des actifs les plus importants des Clubs est le droit de recruter des joueurs professionnels. Cet actif, comme d'autres, peut prendre de la valeur avec le temps, mais il peut également entraîner des pertes pour son détenteur. La question s'est donc posée de savoir si les Clubs ou les Sociétés Anonymes Sportives pouvaient reconnaître cette perte de valeur, ou dépréciation, comme une dévaluation exceptionnelle, ou si, au contraire, ils ne pouvaient reconnaître comme dépense que la part de l'amortissement qui n'avait pas encore été considérée comme telle.

Le concept de perte de valeur est un concept comptable. Il représente l'excédent de la valeur comptable d'un actif par rapport à sa valeur recouvrable. Cependant, toutes les

pertes de valeur acceptées conformément aux normes comptables ne sont pas fiscalement pertinentes. En règle générale, le législateur fiscal est plus exigeant, limitant la possibilité pour les contribuables de réduire leur résultat imposable. Ainsi, seules les dépréciations exceptionnelles résultant de causes anormales et dûment prouvées sont acceptées comme pertes de valeur.

La question qui se pose ici est de savoir si la résiliation ou la rupture d'un contrat de travail sportif avant la date initialement prévue représente (ou non) une dépréciation « anormale » ou « exceptionnelle ». Il convient de préciser que le Code de l'Impôt sur les Sociétés considère comme tels, entre autres, les phénomènes naturels ou les innovations techniques exceptionnellement rapides. Il semble donc que la loi considère que les pertes pour dépréciation ayant une incidence fiscale sont celles qui sont liées à des facteurs (totalement) indépendants de la volonté du contribuable, tels que la destruction d'actifs par des catastrophes naturelles, ou d'actifs qui deviennent obsolètes en raison d'innovations techniques si importantes qu'elles dépassent la durée de vie normale du bien en question.

Ainsi, l'administration fiscale, après avoir examiné la notion de perte de valeur fiscalement acceptée, a estimé devoir indiquer que, bien qu'imprévisible au moment de la conclusion du contrat, la résiliation du contrat de travail sportif relève toujours de la notion d'« acte de gestion », dont l'objectif est notamment de réduire les charges qui y sont associées, et ne peut donc être considérée comme une dépréciation exceptionnelle. En d'autres termes, dès lors que le Club ou la Société Anonyme Sportive manifeste, même de manière conditionnée, sa volonté de mettre fin au contrat de travail sportif avant l'expiration de la durée de vie utile de l'actif concerné, les conditions requises pour la reconnaissance fiscale d'une perte de valeur ne sont pas réunies, selon l'Administration fiscale.

L'Administration fiscale estime également que la résiliation d'un contrat de travail sportif avant son terme entraîne une modification de la durée effective du contrat conclu. Ainsi, une fois la durée du contrat conclu modifiée, le Club ou la Société Anonyme Sportive doit reconnaître comme dépense de cette période la part de l'amortissement qui n'a pas encore été considérée comme telle, la solution proposée étant identique à celle prévue en cas de résiliation unilatérale du contrat de travail sportif par le joueur ou l'entité sportive.

L'Administration fiscale portugaise considère donc que la révocation et la résiliation des contrats de travail sportifs conclus entre les Clubs ou les Sociétés Anonymes Sportives et les joueurs ne peuvent être considérés comme une situation anormale ou étrangère à l'activité exercée, ne remplissant pas le caractère d'exceptionnalité requis pour qu'elles puissent être considérées fiscalement comme une perte pour dépréciation.

De même, il semble possible de conclure (*a contrario*) que si l'actif se dévalorise pour une raison fortuite – par exemple, une blessure survenue avant la fin de la durée de vie utile du contrat – les conditions pour que le régime de reconnaissance fiscale de la dépense comme perte pour dépréciation puissent être appliquées peuvent éventuellement être réunies, en fonction d'une analyse au cas par cas.

LES SANCTIONS SPORTIVES

L'Administration fiscale portugaise a fait part de son interprétation du traitement fiscal des charges liées aux sanctions sportives, à des fins d'impôt sur les sociétés dans la Circulaire n° 13/2011 du 19 mai 2011, qui est toujours en vigueur.

En ce qui concerne la qualification de ces charges, l'Administration fiscale estime qu'elles ne peuvent être considérées comme une conséquence naturelle de l'exercice régulier d'une activité économique car elles résultent du comportement incorrect des supporters ou de la violation des règlements sportifs. C'est pourquoi, au moment où la circulaire a été rédigée, l'Administration fiscale a estimé que ces charges ne pouvaient, en général, être considérées comme des dépenses indispensables à la réalisation des revenus imposables ou au maintien de la source de production.

Actuellement, conformément au Code de l'Impôt sur les Sociétés, sont considérées comme des dépenses fiscalement déductibles toutes les dépenses et pertes encourues ou supportées par le contribuable pour obtenir ou garantir les revenus soumis à l'impôt sur les sociétés sont considérées comme des charges déductibles (et non plus celles indispensables à la réalisation des revenus imposables ou au maintien de la source de production). Néanmoins, et en interprétant la norme applicable telle qu'elle est actuellement rédigée, l'avis défendu en 2011 par l'Administration fiscale, selon lequel les charges liées aux sanctions sportives ne peuvent être déductibles en tant que dépenses, semble rester cohérent.

En outre, l'Administration fiscale indique également dans la Circulaire susmentionnée que, même si les charges liées aux sanctions sportives pouvaient être considérées comme des dépenses, elles ne seraient pas déductibles. En effet, les sanctions sportives découlent de l'exercice des compétences des Fédérations Sportives pour sanctionner la violation des devoirs et des règles prévus dans le régime disciplinaire des Fédérations Sportives d'utilité Publique Sportive. Par conséquent, la compétence disciplinaire pour l'application de sanctions sportives découle, selon l'Administration fiscale, de l'exercice d'actes de nature publique et non de la simple liberté contractuelle entre les parties.

En ce sens, la loi n° 2/2014 de janvier 2014 a modifié le Code de l'Impôt sur les Sociétés afin d'établir expressément comme charges non déductibles pour la détermination du

bénéfice imposable les amendes, pénalités et autres charges, y compris les intérêts compensatoires et moratoires, pour la pratique d'infractions de toute nature qui n'ont pas d'origine contractuelle, ainsi que pour les comportements contraires à toute réglementation relative à l'exercice de l'activité.

Bien que le Code de l'Impôt sur les Sociétés établisse que les charges liées aux pénalités ne sont pas déductibles aux fins de la détermination du bénéfice imposable des entités qui les supportent, il reste à clarifier quelles sont les situations envisagées par l'Administration fiscale, même hypothétiquement, questions à laquelle seule la juridiction de nos tribunaux pourra apporter une clarification.

LES RÉMUNÉRATIONS DES JOUEURS ET DES ENTRAÎNEURS

Afin de clarifier les doutes soulevés par les Clubs Sportifs quant à savoir si les charges supportées au titre des rémunérations perçues par les joueurs et les entraîneurs, à savoir les salaires, les primes de match et autres revenus du travail, peuvent ou non être considérées comme des « dépenses courantes » aux fins de l'impôt sur les sociétés, l'Administration fiscale portugaise a publié la circulaire n° 14/2011.

La qualification de certaines charges comme « dépenses courantes » est importante dans la mesure où l'assiette fiscale des entités privées à but non lucratif – comme c'est le cas des clubs sportifs – est obtenue par la déduction du revenu global de ces « dépenses courantes » et d'autres dépenses imputables aux revenus imposables et non exonérés, ainsi que de certains avantages fiscaux.

À cet égard, il convient de rappeler que la loi fiscale prévoit comme « dépenses communes » celles qui sont manifestement indispensables à l'obtention de revenus qui n'ont pas été pris en compte pour la détermination du revenu global imposable et qui ne sont pas spécifiquement liées à l'obtention de revenus non soumis à l'impôt sur les sociétés ou exonérés de celui-ci.

L'Administration fiscale a ainsi tenu à clarifier sa position, selon laquelle les salaires des joueurs et des entraîneurs constituent en fait des « dépenses courantes » des Clubs Sportifs, dans la mesure où ils contribuent non seulement à l'obtention des revenus liés à l'activité sportive, qui est exonérée d'impôt, mais aussi à l'obtention de revenus provenant des recettes publicitaires et des retransmissions télévisées soumises à l'impôt sur les sociétés.

Cette interprétation repose sur le constat que les joueurs et les entraîneurs sont, outre des employés des Clubs Sportifs, des éléments importants de l'image collective des clubs,

déterminant pour la vente de produits marketing et des droits de retransmission télévisée, ainsi que pour la conclusion de contrats publicitaires.

L'Administration fiscale précise également que les rémunérations des joueurs et des entraîneurs sont des « dépenses courantes » et que leur imputation aux revenus imposables et non exonérés d'impôt, c'est-à-dire, dans le cas des Clubs Sportifs, aux recettes publicitaires et de retransmissions télévisées, doit être effectuée selon un critère de répartition proportionnelle ou selon le critère jugé le plus approprié, bien que, dans ce dernier cas, uniquement lorsque celui-ci a été préalablement accepté par l'Administration fiscale.

En acceptant les charges susmentionnées des Clubs Sportifs comme des « dépenses courantes », l'Administration fiscale a, semble-t-il, adopté la position appropriée, car il ne serait pas justifié que ces charges ne soient pas prises en compte dans la détermination de la base imposable, dans la mesure où elles sont liées à l'obtention de revenus imposables et non exonérés d'impôt.

L'ACTIVITÉ DES AGENTS SPORTIFS

Le rôle des agents sportifs a pris une importance considérable dans le milieu sportif, en particulier dans le football, et surtout en ce qui concerne les opérations relatives aux droits sportifs des joueurs. Ceux-ci agissent en représentation des joueurs, des Clubs Sportifs ou des Sociétés Anonymes Sportives, généralement sur la base d'un mandat, et reçoivent en contrepartie une rémunération.

Dans ce contexte, l'Administration fiscale a publié la circulaire n° 15/2011, qui reste en vigueur, relative au cadre fiscal de l'activité des agents sportifs dans la conclusion de contrats de cession, d'acquisition et de renouvellement des droits sportifs des joueurs.

Considérant que, tant dans le cadre du Régime Juridique du Contrat de Sportif que dans le cadre du Règlement de la FIFA, l'incompatibilité de la représentation des deux parties au contrat par l'agent sportif et l'agent de joueurs est consacrée, l'Administration fiscale a précisé que, lorsque l'agent sportif agit en représentation du joueur, les impôts, taxes et autres prélèvements affectent la rémunération versée à l'agent sportif par les Clubs Sportifs ou par la Société Anonyme Sportive ne sont pas fiscalement déductibles.

En effet, dans ces cas, la rémunération de l'agent sportif constitue une charge de tiers que ni le Club Sportif ni la Société Anonyme Sportive ne sont légalement autorisés à supporter. C'est également l'interprétation préconisée par le législateur, qui établit expressément comme charges non déductibles les impôts, taxes et autres prélèvements qui grèvent des tiers que le contribuable n'est pas légalement tenu de supporter.

Au contraire, lorsque l'agent sportif représente les intérêts du Club Sportif ou de la Société Anonyme Sportive, sur la base d'un contrat écrit de représentation ou d'intermédiation, l'Administration fiscale considère que les rémunérations versées à l'agent sportif peuvent être considérées comme des dépenses fiscalement déductibles, dans la mesure où elles correspondent effectivement à la prestation d'un service en son nom. À cet égard, le Régime Fiscal des Sociétés Sportives admet la déductibilité, par voie d'amortissement, des actifs incorporels relatifs aux droits de contrat des joueurs professionnels, comprenant les sommes versées lors du transfert tant aux entités détenant les droits économiques et sportifs du joueur qu'au joueur lui-même, ainsi qu'aux agents ou mandataires impliqués.

L'Administration fiscale portugaise attire toutefois l'attention sur des cas particuliers, dans lesquels l'agent sportif, le joueur et le Club Sportif ou la Société Anonyme Sportive concluent un accord tripartite aux termes duquel, bien que l'agent doive agir en représentation du joueur, le Club Sportif ou la Société Anonyme Sportive assument la responsabilité du paiement de la rémunération due à l'agent. Dans ces situations, le paiement de la rémunération de l'agent est considéré comme un revenu du travail salarié du joueur lui-même aux fins de l'impôt sur le revenu des personnes physiques (IRS) et est donc soumis à l'impôt.

Dans cette mesure, la charge assumée par le Club Sportif ou la Société Anonyme Sportive peut être considérée comme une dépense engagée pour obtenir les revenus correspondants, et donc déductible. À cet égard, le Régime Fiscal des Sociétés Sportives prévoit que les amortissements des actifs incorporels correspondant aux droits de contrat des joueurs professionnels, à savoir les montants versés au joueur lui-même pour la conclusion ou le renouvellement du contrat (même si le montant est versé à l'agent sportif), sont acceptés comme dépenses.

En ce qui concerne la TVA, l'Administration fiscale a précisé, dans la circulaire susmentionnée, que les prestations de services d'intermédiation liées au transfert temporaire ou définitif d'un joueur sont soumises à l'impôt lorsque le joueur est l'acquéreur, c'est-à-dire dans le cadre d'une opération Business to Consumer (B2C). Cette imposition s'applique indépendamment du lieu du siège social, de l'établissement stable ou du domicile de l'agent sportif, à condition que l'opération à laquelle se rapporte l'intermédiation – à savoir la cession temporaire ou définitive du joueur – soit elle-même soumise à l'impôt sur le territoire national. En revanche, lorsque cette opération n'est pas imposable sur le territoire national, la prestation d'intermédiation n'est pas soumise à la TVA au Portugal.

Si l'acquéreur des services d'intermédiation dans le cadre du transfert temporaire ou définitif d'un joueur est le Club Sportif ou la Société Anonyme Sportive (c'est-à-dire dans le

cas d'une opération Business to Business - B2B), et que ceux-ci sont établis sur le territoire national, il y aura également assujettissement à la TVA au Portugal, quel que soit le lieu du siège social, de l'établissement stable ou du domicile de l'agent sportif.

En ce qui concerne la possibilité, pour le Club Sportif ou la Société Anonyme Sportive, de déduire la TVA supportée de la taxe applicable aux opérations imposables qu'ils effectuent, l'Administration fiscale se prononce par l'affirmative. Cette déduction n'est toutefois admise qu'à la condition qu'il soit établi que la prestation de services d'intermédiation corresponde à un service effectivement fourni au Club Sportif ou à la Société Anonyme Sportive. Une telle prestation doit, en outre, s'inscrire dans le cadre d'un contrat de représentation liant l'agent sportif à ces entités. En revanche, lorsque les services d'intermédiation sont fournis directement au joueur, l'Administration fiscale considère qu'il n'y a pas lieu de procéder à la déduction de la TVA. Cette appréciation vaut même dans l'hypothèse où les frais liés à la rémunération versée à l'agent sportif sont supportés par le Club Sportif ou par la Société Anonyme Sportive. En effet, dans une telle situation, le service est regardé comme ayant été fourni au joueur lui-même, et non au Club Sportif ou à la Société Anonyme Sportive.

L'interprétation donnée par l'Administration fiscale portugaise nous semble adaptée aux vicissitudes liées à l'activité des agents sportifs et à la manière dont cette activité affecte les Clubs Sportifs, les Sociétés Anonymes Sportives et les joueurs. Les éclaircissements fournis sont particulièrement pertinents dans le contexte actuel, où les opérations réalisées sur les droits sportifs des joueurs génèrent des flux monétaires de plus en plus importants.

LE PRÊT TEMPORAIRE DE JOUEURS

Le cadre fiscal communiqué par l'Administration fiscale et applicable aux cessions temporaires de joueurs figure dans la circulaire n° 16/2011, qui distingue, à cet effet, les situations de cession temporaire à titre gratuit et celles à titre onéreux.

Dans ce contexte, l'Administration fiscale considère donc que, d'une manière générale, les situations de cession temporaire de joueurs doivent être considérées comme étant effectuées dans l'intérêt des trois parties concernées : le joueur, le Club Sportif ou la Société Anonyme Sportive qui accueille le joueur et le Club Sportif ou la Société Anonyme Sportive qui cède le joueur.

Dans les cas où le prêt est effectué à titre gratuit (c'est-à-dire dans les cas où le prêt du joueur n'implique aucune contrepartie de la part de l'entité cessionnaire à l'entité cédante, le paiement des rémunérations du joueur étant effectué par l'entité cédante), l'Administration fiscale considère que les dépenses liées aux rémunérations et autres charges relatives au joueur et engagées par l'entité cédante, y compris la partie relative à

l'amortissement des droits de contrat, sont fiscalement déductibles aux fins de l'impôt sur les sociétés. C'est également l'interprétation préconisée par le législateur dans le Régime Fiscal des Sociétés Sportives, qui établit que les amortissements liés au recrutement de joueurs professionnels sont acceptés comme dépenses, à condition qu'ils soient inscrits à des compétitions sportives de nature professionnelle au service d'autres sociétés sportives en cas de cession temporaire de joueurs.

En matière de TVA, il importe de déterminer si la prestation de services consistant en la cession du joueur a été effectuée ou non à des fins étrangères aux intérêts de l'entité cédante. Dans ce contexte, s'agissant de cessions de joueurs effectuées dans l'intérêt des trois parties concernées, l'Administration fiscale estime que, dans les cas où la cession est effectuée à des fins non étrangères aux intérêts de l'entité cédante – ce qui est admis dans la plupart des situations – il n'y aura pas d'assujettissement à la TVA.

Dans le cas de cessions temporaires à titre onéreux (c'est-à-dire lorsque la cession implique une contrepartie de l'entité cessionnaire à l'entité cédante, soit par le paiement d'un prix, soit par la prise en charge du paiement de tout ou partie de la rémunération des joueurs), l'Administration fiscale estime que les dépenses reconnues par le cédant, y compris la partie relative à l'amortissement des droits de contrat, sont considérées comme déductibles aux fins de l'impôt sur les sociétés. Et, comme indiqué précédemment, c'est également l'interprétation préconisée par le législateur dans le Régime Fiscal des Sociétés Sportives, qui établit que les amortissements des droits de contrat de joueurs professionnels sont acceptés comme dépenses, à condition qu'ils soient inscrits dans des compétitions sportives de nature professionnelle au service d'autres sociétés sportives en cas de cession temporaire de joueurs.

En ce qui concerne la TVA, s'agissant d'une prestation de services effectuée à titre onéreux et conformément aux règles applicables, la taxation s'applique dès lors que l'opération est considérée comme réalisée au Portugal. La Circulaire précise toutefois que, dans les cas où la contrepartie du prêt correspond au remboursement exact des rémunérations et autres charges, il ne devrait pas y avoir d'assujettissement à la TVA, car, conformément à l'interprétation administrative communiquée, il ne s'agit pas, dans ces cas, d'une prestation de services.

Enfin, la Circulaire précise que, dans les cas où le transfert temporaire fait partie de la contrepartie pour l'acquisition des droits économiques et sportifs d'un autre joueur, la valeur totale de la contrepartie correspondra non seulement à la partie en espèces, mais également à la valeur relative au transfert temporaire, qui devra être déterminée sur la base des documents relatifs à l'accord sous-jacent.

LA CESSION DES DROITS À L'IMAGE DES SPORTIFS

Le cadre fiscal applicable aux revenus provenant de la cession des droits à l'image des joueurs, que ce soit dans le domaine du joueur, du Club Sportif ou de la Société Anonyme Sportive qui acquiert les droits à l'image, ou auprès des entités non-résidentes qui cèdent ces droits, fait l'objet de la circulaire n° 17/2011, qui relaie l'interprétation de l'Administration fiscale sur certaines des questions soulevées par ce régime.

Ainsi, en ce qui concerne les droits à l'image des joueurs, l'Administration fiscale estime qu'il convient de distinguer le droit à l'image du joueur, en tant que membre d'une équipe, du droit à l'image individuel du joueur. Dans le premier cas et conformément à la législation applicable, les droits à l'image sont implicitement cédés par le joueur au Club Sportif ou à la Société Anonyme Sportive lors de la conclusion du contrat sportif ; il s'agit de droits à l'image collectifs, relatifs à l'image du joueur en lien avec le Club Sportif et les compétitions auxquelles il participe. En revanche, l'exploitation patrimoniale du droit à l'image individuel, liés à l'image publique du joueur en tant que personne et sans rattachement au Club Sportif, ne peut être autorisée que par un contrat à cet effet, « contrat de cession de droits à l'image », conclu entre le joueur et le Club Sportif ou la Société Anonyme Sportive.

Il convient de noter que, conformément au Régime Fiscal Spécifique des Sociétés Sportives, les montants versés par la Société Sportive au titre de l'exploitation des droits à l'image des joueurs et des entraîneurs qu'elle a engagés sont considérés comme des dépenses fiscales à hauteur de 20 % du montant total correspondant.

Dans les deux cas – au niveau de l'équipe et au niveau individuel –, les revenus perçus par le joueur en contrepartie de la cession de son droit à l'image au Club Sportif ou à la Société Sportive Anonyme avec laquelle il a conclu un contrat de travail sportif conformément à l'interprétation donnée par l'Administration fiscale, doivent être qualifiés de revenus du travail salarié (catégorie A) aux fins de l'impôt sur le revenu des personnes physiques (IRS).

En revanche, les revenus obtenus par un joueur qui cède son image à un tiers doivent être qualifiés de revenus du capital (catégorie E), dans la mesure où ils revêtent le caractère de revenus provenant de l'exploitation d'un droit à caractère personnel, avec un contenu patrimonial, selon la même interprétation de l'administration fiscale.

Il s'agit toutefois d'une qualification discutable, car elle s'inscrit probablement davantage dans le cadre des revenus de la catégorie B et de la prestation de services (revenus du travail indépendant), comme prévu dans le tableau général annexé au Code de l'impôt sur le revenu, lorsque ces droits à l'image sont cédés à des tiers autres que le club avec lequel ils ont un contrat de travail sportif, car dans ce cas, ils doivent être considérés comme des revenus du travail salarié (catégorie A).

Lorsque la partie patrimoniale du droit à l'image d'un joueur est détenue par une entité non résidente qui, à son tour, cède cette exploitation à un Club Sportif ou à une Société Sportive Anonyme résidente, avec laquelle le joueur conclut un contrat de travail sportif, les revenus perçus par l'entité non résidente et découlant de cette cession seront considérés, toujours selon l'Administration fiscale, comme des revenus provenant de l'exercice de l'activité de sportif et seront imposés au titre de l'impôt sur les sociétés, par retenue à la source, à titre définitif, au taux de 25 %.

Dans le cas d'un Club Sportif ou d'une Société Anonyme Sportive qui acquiert auprès d'une entité non-résidente le droit d'exploiter les droits à l'image d'un joueur avec lequel il va conclure un contrat de travail sportif, l'administration fiscale estime que celui-ci doit prouver une « adéquation minimale » entre l'exploitation de ces droits et les charges supportées pour que ceux-ci puissent être considérés comme des dépenses fiscalement déductibles, aux fins de l'impôt sur les sociétés.

En matière de TVA, l'acquisition, par un Club Sportif ou une Société Anonyme Sportive, auprès d'une entité non-résidente, du droit d'exploitation patrimoniale de l'image d'un joueur constitue une opération imposable. Cette acquisition intervient dans le cadre de la conclusion d'un contrat de travail sportif entre le joueur et le club. Une telle opération relève des règles applicables aux transactions entre entreprises (Business to Business – B2B). À ce titre, elle est soumise à la TVA : la taxe correspondante doit, dès lors, être auto-liquidée par le club sportif ou par la société anonyme sportive.

LA CESSION DES DROITS ÉCONOMIQUES ET SPORTIFS DES JOUEURS

Le cadre fiscal des revenus obtenus par des entités non-résidentes sur le territoire portugais provenant de la cession des droits économiques des joueurs, tel que défini par l'Administration fiscale, fait l'objet de la circulaire n° 18/2011.

À cet effet, les droits sportifs sont ceux qui découlent d'un contrat de travail sportif conclu entre un Club Sportif ou une Société Anonyme Sportive et un joueur. Les droits économiques sportifs, quant à eux, se concrétisent par le droit à une compensation exigée par un club sportif ou une société anonyme sportive qui détient un contrat de travail sportif avec un joueur afin que celui-ci renonce à ce joueur en faveur d'un autre Club Sportif ou d'une autre Société Anonyme Sportive, permettant ainsi son transfert.

Étant donné que les droits économiques sportifs relatifs à un joueur (qui est partie à un contrat de travail sportif) peuvent être cédés, en tout ou en partie, à une tierce entité non sportive, sans qu'il y ait transfert du joueur, l'Administration fiscale estime que, dans les cas où la cession du joueur et des droits économiques et sportifs correspondants est effectuée par une entité sportive non résidente à un Club Sportif ou à une Société Anonyme

Sportive résidente, les revenus qui en découlent ne seront pas imposés au Portugal, en l'absence d'un élément de connexion de ces revenus au territoire national. De même, dans les situations de transfert de joueur impliquant des entités non sportives non-résidentes qui se présentent comme détentrices d'un pourcentage des « passes » des joueurs, les revenus qui en découlent ne seront pas imposés, en raison de l'absence de lien avec le territoire national.

Un cadre différent s'appliquera toutefois aux montants versés à une entité non sportive et non résidente à la suite du transfert du joueur et des droits économiques et sportifs par un Club Sportif ou une Société Anonyme Sportive résidente. Dans ces cas, conformément à la même interprétation donnée par l'Administration fiscale, les revenus versés ont la nature de revenus d'investissement et sont imposables au Portugal, puisque la source du revenu (résidence du débiteur) se trouve sur ce territoire, par retenue à la source et au taux de 25 % (sans préjudice des dispositions de la convention visant à éviter la double imposition, le cas échéant).

Dans le cas où le joueur est « libre », c'est-à-dire sans contrat de travail sportif en vigueur, et lors de l'acquisition de droits économiques par un Club Sportif ou une Société Anonyme Sportive résidant auprès d'une entité non sportive non-résidente, l'Administration fiscale considère qu'il s'agit de droits économiques qui ne trouvent pas leur origine dans des droits sportifs. Ainsi, la conclusion d'un futur contrat de travail sportif est assimilée au droit équivalent à la prime de signature qu'un joueur pourrait exiger pour la conclusion du nouveau contrat.

Ainsi, les revenus éventuels obtenus par une entité non-résidente en contrepartie de la signature d'un futur contrat de travail sportif avec un Club Sportif ou une Société Anonyme Sportive résidente doivent être considérés comme des revenus provenant de l'exercice d'une activité sportive sur le territoire portugais, soumis à l'impôt sur les sociétés au Portugal, également par application du mécanisme de retenue à la source, au taux de 21 %.

LA FISCALITÉ DES ARBITRES

Conformément aux dispositions du Code de l'IRS, la détermination du revenu imposable relevant de la catégorie B (revenus professionnels et d'entreprise) de l'IRS, dans le cadre du régime simplifié, s'obtient en appliquant différents coefficients aux revenus perçus par le contribuable. Ces coefficients varient en fonction de la nature des revenus, notamment s'ils concernent des activités professionnelles spécifiquement prévues dans le tableau visé à l'article 151 du Code de l'IRS.

L'activité d'arbitre est l'une des activités qui n'est pas expressément prévue dans le tableau du Code de l'IRS et qui ne peut pas non plus être considérée comme couverte par le Code

d'activité 1323 - Sportifs, de sorte que le coefficient de 0,35, relatif aux revenus provenant d'autres prestations de services, doit lui être appliqué.

La différence est sensible, car si elle est couverte par le Code d'activité 1323 - Sportifs, un coefficient de 0,75 lui est applicable (ce qui équivaut à la reconnaissance d'un droit à une déduction automatique des dépenses à hauteur de 25 % du revenu perçu), alors que, dans le cas contraire, un coefficient de 0,35 lui est applicable (ce qui équivaut à la reconnaissance d'un droit à déduction automatique des dépenses à hauteur de 65 % du revenu perçu).

Cette question a été controversée dans le passé, et en 2020, la Cour administrative suprême a rendu un arrêt d'uniformisation de la jurisprudence (affaire n° 092/19.9BALSB), dans le cadre duquel il a conclu que l'implication et l'importance des arbitres dans la réalisation d'événements sportifs ne peuvent être considérées comme un facteur déterminant pour juger que ces professionnels sont eux-mêmes des sportifs, sous peine de devoir considérer comme sportifs tous ceux qui sont impliqués dans le phénomène sportif. Il s'agit « *non seulement des arbitres, mais aussi des médecins, des dirigeants, des agents et autres acteurs sportifs prévus par la loi fondamentale sur l'activité physique et le sport* ». Ce qui doit être pris en compte pour inclure un professionnel donné dans le barème du code des impôts sur le revenu, c'est l'activité concrète et spécifique qu'il exerce.

Partant de là, la Cour administrative suprême estime qu'il n'existe aucune raison juridique justifiant une interprétation extensive de l'activité professionnelle de sportif, étant donné que les fonctions et les tâches exercées par un arbitre ne relèvent pas concrètement de cette notion et ne peuvent y être assimilées.

LES AIDES D'ÉTAT FISCALES

En mars 2021, la Cour de justice de l'Union européenne (CJUE) a rendu un arrêt sur les aides d'État en matière d'impôt sur les sociétés. La question préjudicielle au litige concernait une décision du Tribunal de l'Union européenne, qui avait annulé une décision de la Commission européenne estimant que le régime juridique espagnol, par le biais de l'instrument législatif réglementant les sociétés anonymes sportives et les clubs sportifs, accordait des aides d'État aux clubs de football, notamment en considérant que les clubs de football suivants en avaient bénéficié : Fútbol Club Barcelona, Real Madrid Fútbol Club, Club Atlético Osasuna et Athletic Club de Bilbao.

L'origine de ce litige remonte à l'année 1990, lors de l'apparition de la « Ley 10/1990 del deporte », qui obligeait tous les clubs sportifs professionnels espagnols à modifier leur forme juridique, en passant de Clubs Sportifs à des Sociétés Anonymes Sportives, afin d'encourager une gestion plus responsable des activités des clubs. Cependant, l'une des

modifications apportées à cette loi prévoyait une exception, en permettant aux clubs sportifs ayant présenté des résultats positifs au cours des exercices fiscaux précédant l'adoption de la loi de conserver leur forme juridique de clubs sportifs. Ceux-ci bénéficiaient ainsi d'un régime fiscal spécial, étant donné que, sous la forme juridique de clubs sportifs, ils sont qualifiés de personnes morales à but non lucratif et sont donc soumis à un taux d'imposition spécial sur les revenus qui, jusqu'en 2016, était inférieur à celui appliqué aux Sociétés Anonymes Sportives.

Après une enquête de la Commission européenne dans le cadre des aides d'État (fiscales), celle-ci a conclu, par la décision (UE) 2016/2391 du 4 juillet 2016, que la Ley 10/1990 del deporte constituait une aide d'État et qu'elle était contraire aux principes du marché intérieur.

En conséquence, ladite décision stipulait que, à cette fin, le Royaume d'Espagne devait supprimer la disposition en question et récupérer la différence entre l'impôt appliqué aux clubs sportifs et celui appliqué aux Sociétés Anonymes Sportives.

Toutefois, cette décision a fait l'objet d'un recours devant le Tribunal général de la part du Fútbol Club Barcelona, qui a décidé d'annuler la décision de la Commission européenne, estimant que celle-ci n'avait pas été en mesure de démontrer que le régime fiscal applicable aux entités à but non lucratif était susceptible de placer ses bénéficiaires dans une situation plus avantageuse par rapport au régime fiscal applicable aux autres clubs sportifs, qui étaient obligatoirement fonctionner sous la forme de Sociétés Anonymes Sportives.

À la suite de la décision du Tribunal de première instance annulant la décision de la Commission européenne qui considérait que le Royaume d'Espagne avait accordé des aides d'État aux clubs sportifs susmentionnés, la Commission européenne a formé un recours devant la Cour de justice, demandant l'annulation de l'arrêt du Tribunal sur la base d'une violation de l'article 107, paragraphe 1, du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne (TFUE), c'est-à-dire de la règle relative à l'interdiction des aides d'État.

Tout d'abord, la Commission européenne a estimé que le Tribunal avait commis une erreur de droit lorsqu'il avait examiné les critères utilisés par la Commission européenne pour déterminer si un régime fiscal conférait un avantage à ses bénéficiaires et, par conséquent, si ce régime était susceptible de constituer une aide d'État au sens du TFUE.

À cet égard, la Cour de justice a donné raison à la Commission européenne, estimant que le Tribunal avait commis une erreur de droit en considérant que sa décision devait porter à la fois sur l'application du régime d'aides d'État et sur le régime d'aides individuelles concrètement accordées. Pour la Cour de justice, la mesure litigieuse devait être analysée à

la lumière du régime d'aides d'État, c'est-à-dire en examinant si celui-ci, considéré globalement, compte tenu de ses caractéristiques propres, était susceptible de conduire, au moment de son adoption, à une imposition moins élevée que celle qui résulte de l'application du régime général d'imposition.

Ainsi, la Cour de justice a estimé que la Commission devait procéder à une appréciation globale dudit régime, en tenant compte de tous ses éléments constitutifs et de ses caractéristiques propres, tant favorables que défavorables à ses bénéficiaires, sans toutefois devoir apprécier, dans son analyse au titre du régime des aides d'État, la question de l'octroi individualisé d'avantages, qui n'est qu'une conséquence directe de l'application du régime des aides d'État lui-même.

La Cour a donc conclu que, pour déterminer l'existence d'une aide d'État dans le cas d'espèce, la Commission devait examiner exclusivement les critères du régime d'aides d'État et au moment de l'adoption du régime fiscal en cause, sans avoir à prendre en considération, à ce stade, les aides individuelles concrètement accordées sur la base du régime lui-même faisant l'objet de l'examen.

Toutefois, il a également estimé que la Commission européenne était tenue, au stade de la récupération éventuelle de l'avantage obtenu sur la base de ce régime d'aides d'État, de déterminer si ledit régime avait effectivement procuré un avantage à ses bénéficiaires pris individuellement, étant donné que cette récupération exigeait de définir le montant exact de l'aide dont ceux-ci avaient effectivement bénéficié au cours de chaque exercice fiscal.

Sur la base de ce raisonnement, le Tribunal a estimé que l'impossibilité de déterminer le montant de l'avantage au moment de l'adoption d'un régime d'aides d'État ne saurait empêcher la Commission de constater que ce régime était susceptible de conférer, dès cette phase, un avantage, et ne peut, corrélativement, dispenser l'État membre concerné de notifier à la Commission européenne, avant la mise en œuvre des mesures envisagées comme une éventuelle aide d'État, conformément à l'article 108, paragraphe 3, du TFUE.

À cet égard et compte tenu des faits à l'origine de l'affaire en cause, la Cour de justice de l'Union européenne a conclu que la « Ley 10/1990 del deporte », dès son adoption, constituait un régime d'aides d'État relevant de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE, dans la mesure où elle accordait à certains clubs éligibles à ce régime (comme c'était le cas du Fútbol Club Barcelona) la possibilité de continuer à fonctionner, à titre dérogatoire, en tant qu'entité à but non lucratif et leur permettait de bénéficier d'un taux d'imposition réduit par rapport au régime applicable aux clubs fonctionnant comme des Sociétés Anonymes Sportives.

Toujours dans le cadre de cette affaire, la Cour a examiné plusieurs points : l'absence allégué de distorsion de concurrence et de violation de la présomption d'innocence, la violation des principes de protection de la confiance légitime et de la sécurité juridique, ainsi que la justification apparente du régime dans la logique interne du système fiscal espagnol. Elle a également pris en compte le non-respect de la procédure prévue pour la récupération d'une aide existante, mais a jugé tous ces arguments irrecevables.

La Cour de justice a donc décidé d'annuler l'arrêt du Tribunal général. Elle a rejeté le recours formé par le FC Barcelone, confirmant la décision de la Commission européenne et considérant que la « Ley 10/1990 del deporte » constituait une aide d'État non autorisée en vertu du droit européen.

Rogério Fernandes Ferreira
Marta Machado de Almeida
Tomás Melo Ribeiro

Romy Alfredo-Bouery
Tânia Sofia Tavares
Luís Costa Nogueira
(French Desk)

Avenida da Liberdade 136 4° (réception)
1250-146 Lisbonne • Portugal
T : +351 215 915 220

contact@rfflawyers.com
www.rfflawyers.com



Ces informations sont destinées à être distribuées aux clients et collègues, et les informations contenues dans ce document sont fournies à titre indicatif et abstrait. Elles ne doivent pas être utilisées comme base pour prendre des décisions, et il convient de demander un avis juridique professionnel dans des cas spécifiques. Le contenu de ces informations ne peut être reproduit, en tout ou en partie, sans l'autorisation expresse de l'auteur. Pour plus d'informations à ce sujet, veuillez nous contacter.

**

Récompenses et distinctions 2025 : Legal 500 | Chambers & Partners | International Tax Review | Best Lawyers | Lexology Index | Leaders League et autres.