

Bruselas, 4.7.2016
C(2016) 4046 final

DECISIÓN DE LA COMISIÓN

de 4.7.2016

**relativa a la ayuda estatal
SA.29769 (2013/C) (ex 2013/NN)
concedida por España a
determinados clubes de fútbol**

(Texto pertinente a efectos del EEE)

(El texto en lengua española es el único auténtico)

DECISIÓN DE LA COMISIÓN

de 4.7.2016

relativa a la ayuda estatal SA.29769 (2013/C) (ex 2013/NN) concedida por España a determinados clubes de fútbol

(Texto pertinente a efectos del EEE)

(El texto en lengua española es el único auténtico)

<p>En la versión publicada de la presente Decisión, se han omitido ciertos datos, de conformidad con los artículos 30 y 31 del Reglamento (UE) n° 2015/1589 del Consejo, de 13 de julio de 2015, por el que se establecen normas detalladas para la aplicación del artículo 108 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, en relación con la no revelación de información amparada por el secreto profesional. Las omisiones se indican así [...].</p>		<p style="text-align: center;">VERSIÓN PÚBLICA</p> <p>Este documento es un documento interno de la Comisión que se hace disponible exclusivamente con fines informativos.</p>
---	--	---

LA COMISIÓN EUROPEA,

Visto el Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, y en particular su artículo 108, apartado 2, párrafo primero,

Visto el Acuerdo sobre el Espacio Económico Europeo, y en particular su artículo 62, apartado 1, letra a),

Después de haber emplazado a los interesados para que presentaran sus observaciones, de conformidad con el artículo 108, apartado 2, del Tratado¹, y teniendo en cuenta dichas observaciones,

Considerando lo siguiente:

1. PROCEDIMIENTO

- (1) En noviembre de 2009, información detallada enviada por los ciudadanos llamó la atención de la Comisión sobre un posible trato preferente, en lo relativo al impuesto sobre sociedades, a los cuatro clubes deportivos españoles Athletic Club Bilbao, Club Atlético Osasuna (Navarra), FC Barcelona y Real Madrid CF, en comparación con las sociedades anónimas deportivas. Se pidió a España que formulara

¹ DO C 69 de 7.3.2014, p. 115.

observaciones el 15 de febrero, el 12 de abril y el 28 de septiembre de 2010. Se recibieron observaciones los días 23 de marzo y 15 de diciembre de 2010.

- (2) Por carta de 18 de diciembre de 2013, la Comisión informó a España de que había decidido incoar el procedimiento establecido en el artículo 108, apartado 2, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea con respecto a la ayuda (en lo sucesivo, «la decisión de incoación»). Por carta de 17 de febrero de 2014, España presentó observaciones sobre esta decisión. El 17 de diciembre de 2015, España facilitó información adicional.
- (3) La decisión de incoación se publicó en el *Diario Oficial de la Unión Europea*². La Comisión invitó a los interesados a presentar observaciones sobre la ayuda.
- (4) La Comisión recibió observaciones de los interesados y las transmitió a España, dándole la posibilidad de comentarlas; recibió sus observaciones por carta de 21 de noviembre de 2014.

2. DESCRIPCIÓN DETALLADA DE LA AYUDA

2.1. Medida

- (5) El artículo 19, apartado 1, de la Ley 10/1990 del Deporte³ obligó a todos los clubes deportivos profesionales españoles a reconvertirse en sociedades anónimas deportivas. La justificación de la medida era que muchos clubes habían estado mal gestionados porque ni socios ni administradores asumían responsabilidad financiera alguna por las pérdidas económicas que pudieran generarse. El objetivo era establecer, con la nueva sociedad anónima deportiva, un modelo de responsabilidad económica y jurídica para los clubes que desempeñan actividades profesionales, a fin de aumentar sus posibilidades de buena gestión.
- (6) La disposición adicional séptima de la Ley 10/1990 eximía de la obligación de conversión a aquellos clubes de fútbol que hubieran tenido un saldo positivo en los cuatro o cinco ejercicios anteriores. Según el preámbulo de la Ley, esta exención se basa en el hecho de que estos clubes habían «demostrado una buena gestión con el régimen asociativo» y no necesitaban este cambio. Podían mantener su estructura jurídica de club salvo que sus asambleas acordaran lo contrario⁴.
- (7) Los únicos clubes que cumplían esta condición eran Athletic Club Bilbao, Club Atlético Osasuna (Navarra), FC Barcelona y Real Madrid CF. La Ley no hace mención explícita al nombre de estos cuatro clubes que finalmente se beneficiaron de la exención. No se convirtieron en sociedad anónima deportiva, aunque podrían haberlo hecho.
- (8) El trato fiscal a los clubes deportivos difiere del régimen fiscal aplicable a las sociedades anónimas deportivas, que están sujetas al régimen general del impuesto sobre sociedades. Los clubes deportivos son entidades sin ánimo de lucro y, como tales, se benefician de una exención parcial del impuesto sobre sociedades con arreglo al artículo 9, apartado 3, letra a), de la Ley del Impuesto sobre Sociedades

² Véase la nota a pie de página 1.

³ Ley 10/1990, de 15 de octubre, del Deporte (BOE de 17 de octubre de 1990).

⁴ «Los Clubes que, a la entrada en vigor de la presente Ley, participen en competiciones oficiales de carácter profesional en la modalidad deportiva del fútbol, y que en las auditorías realizadas por encargo de la Liga de Fútbol Profesional, desde la temporada 1985-1986 hubiesen obtenido en todas ellas un saldo patrimonial neto de carácter positivo, podrán mantener su actual estructura jurídica, salvo acuerdo contrario de sus Asambleas [...]».

española. Como resultado de esta exención parcial, el artículo 28, apartado 2, de la Ley del Impuesto sobre Sociedades dispone que los clubes exentos, en su calidad de entidades sin fines lucrativos, tributarán por sus ingresos comerciales a un tipo reducido del 25 % en lugar de al tipo general del 30 % (que era del 35 % hasta 2006 y del 32,5 % en 2007).

- (9) La Ley del Deporte no incluye un plazo para una posible reevaluación de este trato específico. Por consiguiente, solo los cuatro equipos que inicialmente cumplían las condiciones tienen la opción de beneficiarse de la condición fiscalmente favorable de «club deportivo», independientemente de cómo evolucione el estado financiero de los demás equipos. Los equipos comercialmente viables tampoco pueden volver a pasar a la categoría de clubes.
- (10) Los cuatro clubes realizan actividades profesionales con fines de lucro. Por ejemplo, en la temporada 2013/2014, el Real Madrid CF percibió unos ingresos de 549 millones EUR y el FC Barcelona, de 484 millones EUR⁵. Estos ingresos procedían de la venta de los derechos audiovisuales deportivos, del patrocinio, del *merchandising* (venta de artículos relacionados con el club, como reproducciones de las camisetas) y de la concesión de licencias, así como de los ingresos obtenidos el día del partido (venta de entradas y otros ingresos generados en el estadio). Ambos clubes llevan varios años liderando la relación de clubes que militan en las primeras divisiones europeas en cuanto a ingresos. El Athletic Club Bilbao ha jugado siempre en la Primera División española y participa con regularidad en competiciones internacionales, como la Liga de Campeones. El Club Atlético Osasuna también jugó en la Primera División española hasta la temporada 2012/2013, cuando descendió a la Segunda División de la Liga Nacional de Fútbol Profesional y ha participado ocasionalmente en competiciones europeas de clubes profesionales.
- (11) En la decisión de incoación, la Comisión indicó que al menos el Real Madrid CF y el FC Barcelona habían tenido beneficios impositivos en los años posteriores a 2000. Además, las cuentas anuales de, por ejemplo, el Real Madrid CF muestran unos beneficios antes de impuestos de 25 millones EUR en la temporada 2008/2009, de 31 millones EUR en 2009/2010, de 47 millones EUR en 2010/2011, de 32 millones EUR en 2011/2012 y de 47 millones EUR en 2012/2013. Estas cifras sugieren unos ingresos impositivos considerables durante los últimos años, al menos en el Real Madrid CF, por lo que un tipo impositivo del 25 % en lugar del 30 % podría resultar ventajoso económicamente frente a sus competidores.

2.2. Razones para incoar el procedimiento

- (12) En la decisión de incoación, la Comisión estableció que los clubes de fútbol en cuestión han de considerarse organizaciones sin ánimo de lucro. Ello no excluye su calificación como empresas con arreglo al artículo 107, apartado 1, del Tratado. Las actividades deportivas profesionales financiadas son de naturaleza mercantil⁶. Estas actividades de generación de ingresos tienen un carácter económico y se realizan en un entorno de competencia agresiva con los demás grandes clubes europeos de fútbol profesional. Las fuentes de ingresos están vinculadas al éxito de los equipos en las

⁵ Fuente: Deloitte Football Money League 2015, <http://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/na/Documents/audit/gx-football-money-league-2015.pdf>.

⁶ Asunto C-415/93, Bosman, EU:C:1995:463, apartado 73; asunto C-519/04 P, Meca-Medina y Majcen/Comisión, EU:C:2006:492, apartado 22; y asunto C-325/08, Olympique Lyonnais, EU:C:2010:143, apartado 23.

competiciones deportivas. A su vez, este éxito depende en gran medida del importe de los fondos de que disponen los clubes para atraer o conservar a los mejores jugadores y entrenadores.

- (13) La diferenciación fiscal puede favorecer selectivamente a los cuatro clubes. Por consiguiente, la Comisión concluyó de forma preliminar en la decisión de incoación que estos cuatro clubes disfrutaban de una ventaja en forma de tipo fiscal preferente que no está justificada por la naturaleza del sistema fiscal. La diferenciación fiscal entre ellos y el resto de clubes es consecuencia de la Ley 10/1990, que limita el número de beneficiarios. Por otra parte, la Comisión consideró que esta ventaja deriva de fondos estatales, puesto que el Estado deja de percibir posibles ingresos fiscales, y que la ayuda a clubes de fútbol profesional afecta a la competencia y al comercio entre Estados miembros.
- (14) La Comisión concluyó de forma preliminar en la decisión de incoación que el apoyo financiero estatal que otorga una ventaja a los clubes deportivos profesionales Athletic Club Bilbao, Club Atlético Osasuna (Navarra), FC Barcelona y Real Madrid CF tendrá con toda probabilidad la capacidad de falsear la competencia y afectar al comercio. Por consiguiente, constituye ayuda estatal a tenor del artículo 107, apartado 1, del Tratado.
- (15) La Comisión expresó sus dudas sobre la compatibilidad de la ayuda con el mercado interior. También consideró que ninguna de las directrices sobre los criterios de compatibilidad parecía aplicable al presente asunto. Por consiguiente, la evaluación de la compatibilidad debe estar basada directamente en el artículo 107, apartado 3, letra c), del Tratado. Según dicha disposición, una ayuda puede considerarse compatible con el mercado interior si facilita, con arreglo al interés común, el desarrollo de determinadas actividades o de determinadas regiones económicas.
- (16) La Comisión dudaba de que existiera un objetivo de interés común que pudiera justificar una ayuda de funcionamiento selectiva a participantes muy potentes en un sector económico altamente competitivo. En consecuencia, en la decisión de incoación la Comisión consideró que, gracias a un régimen de ayudas creado por la Ley 10/1990, España otorgaba ayudas de funcionamiento individuales mediante un tipo impositivo preferente a los cuatro clubes deportivos Athletic Club Bilbao, Club Atlético Osasuna (Navarra), FC Barcelona y Real Madrid CF, que no pueden justificarse a tenor del artículo 107, apartado 3, letra c), del Tratado. La Comisión invitó a España y a los interesados a presentar sus observaciones.

3. OBSERVACIONES DE LOS INTERESADOS

- (17) Tras la publicación de la decisión de incoación, la Comisión recibió observaciones del Real Madrid CF, del FC Barcelona, del Athletic Club Bilbao, de la Liga Nacional de Fútbol Profesional, de un ciudadano y de organizaciones que solicitaron que no se publicara su identidad.

3.1.1. Observaciones generales

- (18) La Liga Nacional de Fútbol Profesional invoca el carácter especial que se concede al deporte en virtud del artículo 165 del Tratado. Afirma que la Ley 10/1990 simplemente pretendía establecer un sistema voluntario de responsabilidad social de los clubes. Por consiguiente, la Liga sostiene que la reforma no tenía ningún objetivo de naturaleza fiscal. Las consecuencias fiscales serían un efecto indirecto de otros objetivos perseguidos.

(19) El Athletic Club Bilbao se remite a la autonomía fiscal del Territorio Histórico de Bizkaia (País Vasco) en lo relativo a la fiscalidad de las sociedades, que fue reconocida por el Tribunal General⁷. El marco territorial de referencia para decidir si el Athletic Club Bilbao goza de una ventaja selectiva sería, por tanto, el Territorio Histórico de Bizkaia. Aunque la Ley del Deporte es de aplicación nacional, no contiene normas sobre impuestos. En virtud del Tratado de la Unión Europea, la Unión está, no obstante, obligada a respetar las estructuras de autonomía regional y local de los Estados miembros. En el Territorio Histórico de Bizkaia no hay sociedades anónimas deportivas. Por lo tanto, según el club, tampoco puede haber ningún tratamiento selectivo de entidades deportivas en esta región. Debe considerarse que el Athletic Club Bilbao solamente está sujeto al régimen general del impuesto sobre sociedades aplicable en el Territorio Histórico de Bizkaia a todas las entidades sin ánimo de lucro.

3.1.2. *Sobre la justificación de los diferentes tipos del impuesto sobre sociedades*

(20) La Liga Nacional de Fútbol Profesional, el Real Madrid CF, el FC Barcelona y el Athletic Club Bilbao consideran que la diferenciación del impuesto sobre sociedades está justificada por la naturaleza del mismo; por lo tanto, no conllevaría una ventaja selectiva. Los clubes deportivos están sujetos al mismo tipo de imposición y a las mismas normas que otras entidades sin ánimo de lucro. El régimen general aplicable a las entidades sin ánimo de lucro no puede considerarse una excepción al régimen fiscal aplicable a las empresas. Se trata de un régimen general por derecho propio distinto, aplicable a todas las entidades españolas sin ánimo de lucro, independientemente del sector, el tamaño o la región. Este régimen jurídico independiente limita la actividad de mercado de las asociaciones sin ánimo de lucro y reduce su capacidad para generar los mismos beneficios que las empresas con fines lucrativos. El motivo esencial de las empresas con fines lucrativos para la obtención de beneficios es generar fondos distribuibles para poder ofrecer a sus accionistas un rendimiento adecuado sobre el capital invertido.

(21) El Real Madrid CF se remite a la sentencia del Tribunal de Justicia en el asunto *Kennemer Golf*⁸, en cuyos apartados 26, 31 y 35 se estipula que una organización sin ánimo de lucro no debe tener por objetivo la obtención de beneficios para sus socios.

(22) El Real Madrid CF y el Athletic Club Bilbao alegan que, aunque la consecución sistemática de beneficios no impide la clasificación de una entidad como organización sin ánimo de lucro, estos beneficios han de utilizarse para la prestación de sus servicios. Insisten en el hecho de que los beneficios de un club deportivo no deben distribuirse entre los socios. En consecuencia, los clubes deportivos y las sociedades anónimas deportivas no se encuentran en una situación fáctica y jurídica comparable. En cualquier caso, la naturaleza o la estructura general del sistema fiscal español justifican una posible diferencia impositiva.

(23) Según el Real Madrid CF, tener por objetivo la obtención de beneficios no es suficiente como base de referencia común. La referencia debería ser la obtención de beneficios que puedan distribuirse, algo que no es posible en el caso de los clubes. El Real Madrid CF considera que los clubes tienen las mismas características que las

⁷ Asuntos acumulados C-428/06 a 434/06, UGT-Rioja, EU:C:2008:488.

⁸ Asunto C-174/00, Kennemer Golf, ECLI:EU:C:2002:200.

cooperativas y se remite a los argumentos expuestos en la sentencia Paint Graphos del Tribunal de Justicia⁹.

- (24) El Real Madrid CF, el FC Barcelona y la Liga Nacional de Fútbol Profesional subrayan que el régimen de responsabilidad impuesto a los órganos de gestión de los clubes deportivos es mucho más estricto que en el caso de las sociedades anónimas deportivas. La junta directiva debe aportar una garantía bancaria que cubra el 15 % del gasto presupuestado del club, con el fin de garantizar cualquier pérdida generada durante su mandato. Además, los miembros de la junta directiva serán estricta e ilimitadamente responsables, con su patrimonio personal actual y futuro, de las eventuales pérdidas que superen este importe garantizado. Por otra parte, los clubes deportivos están sujetos a una supervisión y control estrictos de su comportamiento comercial, en particular en lo que se refiere a la obtención de préstamos. Este control lo realiza un organismo público, el Consejo Superior de Deportes.
- (25) El Athletic Club Bilbao y la Liga Nacional de Fútbol Profesional afirman que los clubes no disponen de los medios que tienen las sociedades anónimas para acceder al mercado de capitales. En concreto, no pueden ampliar su capital mediante la emisión de nuevas acciones. Por otra parte, no existe consolidación fiscal entre un club y sus sociedades controladas, teniendo en cuenta que se aplican diferentes tipos impositivos. Por lo tanto, no es posible compensar los beneficios y las pérdidas entre el club y estas empresas, al contrario que en el caso de las sociedades anónimas, que pueden consolidar fiscalmente sus filiales controladas. El FC Barcelona señala que, por lo tanto, los clubes se encuentran en una posición de clara desventaja en comparación con el resto de Europa, donde los inversores pueden inyectar grandes cantidades de dinero en los clubes deportivos.
- (26) En cuanto a la posible ventaja derivada de los diferentes tipos impositivos, el Real Madrid CF alega que el establecimiento de un tipo impositivo más bajo para los ingresos de explotación de los clubes, en tanto que entidades sin ánimo de lucro, no puede ser en sí mismo una medida selectiva más favorable equivalente a una ayuda estatal. Las diferencias sustanciales entre los regímenes fiscales para el impuesto sobre sociedades de los clubes y de las sociedades anónimas son desfavorables para los clubes y contrarrestan los efectos del tipo impositivo ligeramente inferior que se les aplica. El Real Madrid CF se refiere al hecho de que la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios o ganancias de capital obtenidos con transferencias de capital es superior en el caso de las sociedades anónimas deportivas (12 %) que en el de los clubes deportivos (7 %). En función de las circunstancias, esta deducción puede ser muy significativa.
- (27) El Real Madrid CF facilitó un informe sobre la fiscalidad del club, elaborado por sus asesores fiscales, relativo al impuesto sobre sociedades correspondiente al período comprendido entre julio de 2000 y el 30 de junio de 2013. Ese informe demuestra que, en el caso del Real Madrid CF y durante el período investigado, su régimen fiscal como entidad sin ánimo de lucro ha sido mucho más desfavorable que en una hipotética aplicación del régimen general de las empresas.
- (28) El Real Madrid CF demuestra [...](^{*}).
- (29) El Athletic Club Bilbao subraya [...].

⁹ Asuntos acumulados C-78/08 a C-80/08, Paint Graphos y otros, ECLI:EU:C:2011:550.

^{*} Datos confidenciales.

3.1.3. Sobre la presencia de ayuda nueva

- (30) El Real Madrid CF, el FC Barcelona y el Athletic Club Bilbao afirman que la supuesta ayuda, si la hubiera, debería considerarse ayuda existente. El tipo impositivo especial para las organizaciones sin ánimo de lucro se introdujo antes de la adhesión de España a la Comunidad Europea el 1 de enero de 1986, y no ha cambiado sustancialmente desde entonces. La Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades contemplaba una exención parcial y un tipo impositivo más bajo para los ingresos obtenidos con las operaciones económicas realizadas por asociaciones sin ánimo de lucro, como los clubes de fútbol.
- (31) El FC Barcelona observa que la Ley 10/1990, por sí misma, no crea una nueva medida de ayuda estatal, sino que, por el contrario, excluye a la mayoría de los clubes del régimen preferencial. Cabría alegar, por tanto, que no ha introducido esta ventaja para los cuatro clubes, sino que ha reducido el número de beneficiarios. No se trata de una ayuda nueva, sino de una modificación *a posteriori* para lograr un menor falseamiento de la competencia, en comparación con la situación anterior. El Athletic Club Bilbao alega que la Ley 10/1990 no ha cambiado en absoluto la situación del club, que sigue sujeto al régimen del impuesto sobre sociedades aplicable a las organizaciones sin ánimo de lucro.

4. OBSERVACIONES DE ESPAÑA

- (32) Las observaciones de España incluyen las aportadas por la Diputación Foral de Bizkaia (País Vasco) y la Comunidad Foral de Navarra.
- (33) España confirma que la Ley 10/1990 obliga a los clubes que participen en competiciones profesionales a convertirse en sociedades anónimas deportivas. Subraya que las normas fiscales sobre la tributación de las organizaciones sin ánimo de lucro no solo se aplican a los clubes de fútbol, sino a todas las entidades sin ánimo de lucro. La Ley establece que todas estas entidades deben pagar un impuesto sobre sociedades del 25 % por los beneficios que obtengan en el ejercicio de las actividades de carácter comercial. Por lo tanto, los ingresos del deporte profesional están sujetos a tributación. El trato que reciben los clubes deportivos es, por consiguiente, una medida general aplicable a todas las entidades sin ánimo de lucro.

4.1. Imposición diferenciada de los clubes deportivos y de las sociedades anónimas deportivas

- (34) El 9 de febrero de 2015, España notificó a la Comisión una modificación de las normas del impuesto sobre sociedades incluida en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades¹⁰. La modificación consistía en una reducción del tipo general del impuesto, del 30 % al 28 % para 2015, y al 25 % a partir de 2016. Por tanto, a partir de 2016 las sociedades anónimas deportivas también estarán sujetas a un impuesto sobre sociedades del 25 %. Según España, a partir de 2016, dejará de existir una imposición diferenciada entre los clubes y las sociedades anónimas deportivas.
- (35) España subraya que la diferenciación fiscal no confiere una ventaja, puesto que los clubes no pagan menos impuestos. Las empresas que dependen de una entidad sin ánimo de lucro, sujetas a un régimen fiscal diferente (por ejemplo, por ser sociedades anónimas), no pueden beneficiarse del régimen fiscal aplicable al club propietario.

¹⁰ BOE n.º 288, de 28 de noviembre de 2014, p. 96939.

No obstante, las sociedades anónimas pueden consolidar los beneficios de las diferentes sociedades del grupo. España ilustra con datos relativos al tipo impositivo del impuesto sobre sociedades aplicado entre los años 2008 y 2011 a las entidades sujetas a dicho impuesto, que la ventaja no es tan importante como sugiere la diferencia de 5 puntos porcentuales en el tipo impositivo¹¹:

Ejercicio fiscal	2008	2009	2010	2011
Entidades sin ánimo de lucro	15,60 %	15,80 %	19,60 %	17,60 %
Entidades sujetas al régimen fiscal general	18,90 %	17,80 %	18,80 %	18,80 %

- (36) España y, en particular, la Diputación Foral de Bizkaia y la Comunidad Foral de Navarra se refieren al punto 25 de la Comunicación relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas¹², en el que se prevé que una diferencia de trato puede estar justificada por la naturaleza y la estructura general del sistema fiscal. La aplicación de un tipo impositivo más bajo se justifica por el hecho de que los clubes beneficiarios son organizaciones sin ánimo de lucro que no obtienen beneficios. Además, se justifica por el hecho de que los clubes, a diferencia de las sociedades anónimas en relación con sus accionistas, no persiguen el objetivo de distribuir beneficios entre sus socios.
- (37) En apoyo de esta alegación, España se remite a la sentencia del Tribunal de Justicia sobre las cooperativas italianas¹³. En el apartado 61 de dicha sentencia, que se refiere a la tributación de las cooperativas, el Tribunal indica que, habida cuenta de las características específicas propias de las sociedades cooperativas, es preciso señalar que, en principio, no puede considerarse que las sociedades cooperativas de producción y de trabajo se encuentren en una situación fáctica y jurídica comparable a las de las sociedades comerciales, dado que las sociedades cooperativas actúan persiguiendo el interés económico de sus socios y mantienen con estos una relación no meramente comercial, sino personal particular, en la que los socios están activamente implicados y tienen derecho a un reparto equitativo de los resultados económicos.
- (38) La Diputación Foral de Bizkaia señala la diferencia entre los inversores que esperan obtener un rendimiento con la inversión en una empresa y los miembros de un club que no tienen este derecho. La Comisión se equivocaría si considerase que el objetivo general del impuesto sobre sociedades es la imposición de los beneficios de las sociedades. Según la Diputación Foral de Bizkaia, el objetivo general de la imposición no solo es gravar las ganancias de una entidad jurídica, sino también examinar si los beneficios se redistribuyen entre los accionistas y si los accionistas también tributan por su participación en los beneficios.
- (39) España hace referencia también al hecho de que las cooperativas tienen menos posibilidades de acceso al mercado de capitales, ya que no pueden emitir acciones negociables. España alega que, asimismo, los clubes no tienen los medios de los que

¹¹ Fuente: Recaudación y estadísticas del sistema tributario español 2001-2011, http://www.minhap.gob.es/Documentacion/Publico/Tributos/Estadisticas/Recaudacion/2011/Analisis_estadistico_recaudacion_2011.pdf.

¹² DO C 384 de 10.12.1998, p. 3.

¹³ Asuntos acumulados C-78/08 a C-80/08, Paint Graphos y otros, ECLI:EU:C:2011:550.

disponen las sociedades anónimas para acceder al mercado de capitales. Con las aportaciones de capital de los accionistas no sería posible financiar la mejora de la posición competitiva de los clubes, por ejemplo a través de la contratación de jugadores de fútbol con una retribución elevada. Además, existen límites para la contracción de deudas (por ejemplo, se requiere la aprobación del Consejo Superior de Deportes). España también hace referencia a las normas de responsabilidad financiera personal de los miembros de las juntas directivas de los clubes deportivos en caso de resultados negativos, que son más estrictas que en el caso de los directivos de sociedades anónimas.

- (40) Por último, España se refiere al hecho de que, con arreglo al artículo 30 del Real Decreto 177/1981 sobre clubs y federaciones deportivas¹⁴, los beneficios que obtenga un club con la venta de sus infraestructuras deportivas o de sus terrenos deben reinvertirse en la construcción o mejora de bienes de la misma naturaleza.

4.2. Calificación de la ayuda como ayuda existente

- (41) Al igual que el Real Madrid CF y el Athletic Club Bilbao, España afirma que, si existiera ayuda, debería considerarse ayuda existente. La Ley 10/1990 vino precedida de la Ley 13/1980 General de la Cultura Física y del Deporte. En virtud de esta Ley, en el momento de la adhesión de España en 1986, todos los clubes de fútbol eran entidades sin ánimo de lucro. Desde 1982, estos clubes estaban sujetos, como cualquier otra entidad sin ánimo de lucro, a un impuesto sobre sociedades reducido del 15 % sobre sus beneficios comerciales. Por lo tanto, cualquier ayuda es ayuda existente a tenor del artículo 1, letra b), inciso i), del Reglamento (UE) 2015/1589 del Consejo¹⁵ (Reglamento de Procedimiento), que incluye todos los regímenes de ayuda y las ayudas individuales que se hubieran llevado a efecto con anterioridad a la entrada en vigor del Tratado en el Estado miembro respectivo y que siguen siendo aplicables con posterioridad a la misma. La Ley 10/1990 solo confirma la condición de los clubes, incluidas sus consecuencias fiscales, aunque se limita a los clubes que cumplan unas determinadas condiciones. La ventaja fiscal para los clubes se estableció, por lo tanto, antes de la adhesión de España en 1986.

4.3. Autonomía fiscal de la Diputación Foral de Bizkaia y de la Comunidad Foral de Navarra

- (42) España y, en particular, la Comunidad Foral de Navarra y la Diputación Foral de Bizkaia se refieren a la autonomía de estas regiones en materia fiscal. Esta autonomía incluye la fijación del tipo del impuesto sobre sociedades. El tipo general del impuesto sobre sociedades es del 30 % en la Comunidad Foral de Navarra y del 28 % en el Territorio Histórico de Bizkaia. El tipo aplicable a los beneficios comerciales de entidades sin ánimo de lucro es, respectivamente, del 25 % y del 21 %.
- (43) Debido a la autonomía fiscal consagrada en la Constitución española, una medida fiscal general adoptada por la Comunidad Foral de Navarra y la Diputación Foral de Bizkaia no puede considerarse territorialmente selectiva. En ninguno de estos territorios existen sociedades anónimas deportivas. Por lo tanto, no hay ninguna otra entidad deportiva que pudiera reclamar haber sido desfavorecida. La Comisión cometió un error al no determinar el alcance geográfico del sistema de referencia. Por lo tanto, si la Comisión examina si un determinado trato fiscal es discriminatorio, el

¹⁴ BOE n.º 39, de 14 de febrero de 1981, p. 3408.

¹⁵ Reglamento (UE) 2015/1589 del Consejo, de 13 de julio de 2015, por el que se establecen normas detalladas para la aplicación del artículo 108 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (DO L 248 de 24.9.2015, p. 99).

sistema de referencia pertinente para los regímenes fiscales de las Comunidades Autónomas, que son independientes a este respecto, es el régimen autonómico correspondiente.

- (44) La Comunidad Foral de Navarra señala que [...].
- (45) Asimismo, la Diputación Foral de Bizkaia afirma, y justifica con las liquidaciones de impuestos del servicio de ingresos interno, que el Athletic Club Bilbao [...].

5. EVALUACIÓN DE LA AYUDA

5.1. Presencia de ayuda

- (46) Según reiterada jurisprudencia, para que una medida sea considerada ayuda en el sentido del artículo 107, apartado 1, del Tratado, se deben cumplir todos los requisitos previstos en esa disposición¹⁶. Así pues, está consolidado que, para que se pueda calificar una medida de ayuda estatal en el sentido de dicha disposición, en primer lugar, debe tratarse de una intervención del Estado o mediante fondos estatales; en segundo lugar, esta intervención debe poder afectar a los intercambios comerciales entre los Estados miembros; en tercer lugar, debe atribuir una ventaja selectiva a una empresa y, en cuarto lugar, es preciso que falsee o amenace falsear la competencia¹⁷.

5.1.1. Recursos estatales e imputabilidad

- (47) Mediante un tipo impositivo más bajo, el régimen de ayudas introducido por la Ley 10/1990 permite a los clubes disfrutar de una ventaja derivada de fondos estatales, puesto que el Estado deja de recibir posibles ingresos fiscales. Esta ventaja deriva de un alivio de las cargas económicas tales como las cargas fiscales que normalmente se incluyen en el presupuesto de una empresa¹⁸. Este tipo impositivo inferior representa fondos estatales no percibidos por el Estado. La medida es imputable al Estado, ya que resulta de la aplicación de la Ley 10/1990.

5.1.2. Existencia de una ventaja selectiva

- (48) El artículo 107, apartado 1, del Tratado requiere que se examine si una medida estatal transfiere una ventaja selectiva a empresas en comparación con otras empresas que estén en una situación fáctica y jurídica comparable, habida cuenta del objetivo perseguido por la medida de que se trate.

5.1.2.1. Ventaja

- (49) En primer lugar, se ha de conferir una ventaja a una empresa. Los clubes de fútbol se consideran empresas con arreglo al artículo 107, apartado 1, del Tratado si se dedican a una actividad económica, independientemente de su condición en la legislación nacional. El Tribunal de Justicia ha definido sistemáticamente a las empresas como entidades que ejercen una actividad económica, con independencia de su estatuto jurídico y de su modo de financiación¹⁹. La aplicación de las normas sobre ayudas

¹⁶ Véase el asunto C-399/08 P, Comisión/Deutsche Post, ECLI:EU:C:2010:481, apartado 38, y la jurisprudencia citada.

¹⁷ Véase el asunto C-399/08 P, Comisión/Deutsche Post, ECLI:EU:C:2010:481, apartado 39, y la jurisprudencia citada.

¹⁸ Asunto C-387/92, Banco Exterior de España, ECLI:EU:C:1994:100, apartado 13; asunto C-156/98, Alemania/Comisión, ECLI:EU:C:2000:467, apartado 25; asunto C-6/97, Italia/Comisión, ECLI:EU:C:1999:251, apartado 15; asunto C-172/03, Heiser, ECLI:EU:C:2005:130, apartado 36.

¹⁹ Asuntos acumulados C-180/98 a C-184/98, Pavlov y otros, ECLI:EU:C:2000:428, apartado 74.

estatales como tales no depende de si la entidad ha sido creada para generar beneficios. Según el Tribunal de Justicia y el Tribunal General, las entidades sin ánimo de lucro pueden ofrecer bienes y servicios en un mercado y, por tanto, también pueden considerarse empresas²⁰. Por lo tanto, los clubes deportivos profesionales se consideran empresas comerciales y están sujetos al Derecho de la competencia de la Unión Europea, en la medida en que ejerzan una actividad económica²¹. Los clubes de fútbol profesional obtienen beneficios generados por los ingresos procedentes de la venta de entradas, las actividades de comercialización, los derechos audiovisuales, el *merchandising*, el patrocinio, etc. y compiten entre sí y con otras entidades de fútbol profesional (que tienen el estatuto de sociedades anónimas deportivas). En consecuencia, los cuatro clubes afectados por la presente investigación constituyen empresas a efectos del artículo 107, apartado 1, del Tratado.

5.1.2.2. Selectividad

- (50) En cuanto a una posible ventaja selectiva en forma de ingresos fiscales no percibidos, el Tribunal de Justicia ha establecido una serie de criterios para la aplicación del artículo 107, apartado 1, del Tratado²².
- (51) Como la Comisión expuso en la decisión de incoación, la imposición diferenciada sería *prima facie* selectiva si constituyera una desviación del sistema fiscal general o de referencia con respecto a determinadas empresas. Debe evaluarse si la medida consiste en una excepción aplicable a determinadas empresas en comparación con otras que estén en una situación fáctica y jurídica comparable habida cuenta del objetivo del régimen fiscal. Si este fuera el caso, cabe concluir que la ventaja conferida por la medida es selectiva *prima facie*. Sin embargo, una medida de este tipo aún puede estar justificada por la lógica y la naturaleza del sistema fiscal.
- (52) Selectividad prima facie
- (53) En consecuencia, en la decisión de incoación la Comisión estableció un sistema fiscal de referencia común para los clubes deportivos profesionales. Confirmando su dictamen preliminar, la Comisión considera que la norma general es que, a partir de 1990, estas empresas tributan como sociedades anónimas, con arreglo a la Ley del impuesto sobre sociedades. Sin embargo, los clubes con determinadas características relativas a sus resultados económicos en los años precedentes pueden seguir tributando como organizaciones sin ánimo de lucro. En la práctica, estas condiciones las cumplían cuatro clubes de fútbol profesional. En la decisión de incoación, la Comisión también determinó que estos cuatro clubes se encuentran en una situación fáctica y jurídica comparable a la de otras sociedades de deporte profesional, habida cuenta del objetivo perseguido por el régimen fiscal, que es generar ingresos estatales sobre la base de los beneficios de la sociedad. En ambos casos, la base imponible es el importe de los beneficios netos obtenidos por la empresa al final del ejercicio fiscal. La Comisión confirma su posición preliminar.

²⁰ Asuntos acumulados 209/78 a 215/78 y 218/78, Van Landewyck, ECLI:EU:C:1980:248, apartado 88; asunto C-244/94, FFSA y otros, ECLI:EU:C:1995:392, apartado 21; asunto C-49/07, MOTOE, ECLI:EU:C:2008:376, apartados 27 y 28.

²¹ Asunto C-415/93, Bosman, ECLI:EU:C:1995:463, apartado 73; asunto C-519/04 P, Meca-Medina y Majcen/Comisión, ECLI:EU:C:2006:492, apartado 22; y asunto C-325/08, Olympique Lyonnais, ECLI:EU:C:2010:143, apartado 23.

²² Más recientemente, en la sentencia de 8 de septiembre de 2011 en los asuntos acumulados C-78/08 a C-80/08, Paint Graphos y otros, ECLI:EU:C:2011:550.

- (54) A modo de excepción de los tipos impositivos normales aplicables a las entidades activas en el deporte profesional, la renta imponible de algunos clubes de fútbol profesional tributa según un régimen fiscal diferente, a un tipo inferior, al de esas otras entidades. Los primeros reciben un trato diferente puesto que disfrutaban de un tipo impositivo reducido al que no tienen derecho los clubes constituidos como sociedades anónimas y que, por tanto, están sujetos al impuesto sobre sociedades general. En consecuencia, la disposición adicional séptima de la Ley 10/1990 establece, *prima facie*, una ventaja selectiva en favor de algunos clubes de fútbol profesional.
- (55) La ventaja también es selectiva *de facto*, ya que la Ley 10/1990 limitó el número de beneficiarios. Introdujo una distinción duradera basada en los resultados económicos de los clubes en 1990, reservando *de facto* a los cuatro clubes la posibilidad de permanecer fuera del régimen general del impuesto sobre sociedades y quedar sujetos al tipo impositivo inferior propio de las organizaciones sin ánimo de lucro. Si España consideraba que el estatus jurídico de club no era apropiada para las competiciones profesionales, habría sido lógico cambiar el sistema para todos los clubes.
- (56) Por lo que se refiere a los motivos por los cuales los clubes de fútbol profesional y las sociedades anónimas deportivas no se encuentran en la misma situación fáctica y jurídica, invocados por España, la Comisión observa que las diferencias en los resultados económicos no pueden justificar una diferencia de trato con respecto a la forma obligatoria de organización o la falta de elección a este respecto. Las pérdidas no son intrínsecas a una forma determinada de organización. Así pues, los resultados empresariales no constituyen un criterio objetivo que justifique diferentes bases imponibles o que imponga determinadas formas de sociedad durante un período indefinido.
- (57) La diferenciación tampoco puede estar justificada por mecanismos de control interno más estrictos a los que se refieren el Real Madrid CF y el FC Barcelona. Tales controles internos no son pertinentes para el nivel de tributación de estos clubes ni colocan a las entidades en dos grupos no comparables desde un punto de vista tributario. Por otra parte, esta justificación se contradice con la justificación de la diferencia de trato fiscal, como se verá más abajo (considerando 59).
- (58) *Justificación por la naturaleza y la lógica del sistema fiscal*
- (59) Sin embargo, esta diferencia de trato puede estar justificada por la naturaleza y la estructura general del sistema fiscal²³. Tal y como señaló la Comisión en la decisión de incoación, corresponde al Estado miembro que ha introducido tal diferenciación en materia de cargas en favor de determinadas empresas del sector del fútbol profesional demostrar que está efectivamente justificada por la naturaleza y la estructura del sistema de que se trate²⁴.
- (60) Como ya se apuntaba más arriba, las diferencias en los resultados económicos no pueden justificar distinto trato por lo que se refiere a la forma obligatoria de organización que deriva en una imposición diferenciada. Los resultados empresariales no son un criterio objetivo inherente a la lógica del impuesto.

²³ Véase el punto 25 de la Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas (DO C 384 de 10.12.1998, p. 3).

²⁴ Asunto T-211/05, República Italiana/Comisión, ECLI:EU:T:2009:304, apartado 125.

- (61) Además, la diferenciación tampoco puede estar justificada por mecanismos de control interno más estrictos a los que se refieren el Real Madrid CF y el FC Barcelona, tal y como se explica en el considerando 56. Tales controles internos no son pertinentes para el nivel de tributación de estos clubes. Esta justificación tampoco concuerda con la motivación de la diferencia de trato fiscal. La motivación de la diferenciación introducida por la Ley 10/1990 era el hecho de que muchos clubes habían estado mal gestionados porque ni socios ni administradores asumían responsabilidad financiera alguna por las pérdidas económicas que pudieran generarse. La nueva sociedad anónima deportiva debe ser un modelo de responsabilidad económica y jurídica para los clubes que desempeñen actividades profesionales, a fin de aumentar sus posibilidades de buena gestión. Sin embargo, la normativa supuestamente más estricta aplicable a los clubes parece anular la base de esta justificación. Si fuera necesario que algunos clubes estuvieran sujetos a controles más estrictos, la transformación obligatoria en sociedad anónima no sería necesaria para la consecución del objetivo de dicha Ley.
- (62) España y varios interesados sostienen que la desviación del tipo impositivo general está justificada y que, por tanto, no ofrece ninguna ventaja, para lo que se remiten a la sentencia *Paint Graphos* del Tribunal de Justicia sobre la tributación de las cooperativas²⁵. En dicha sentencia, el Tribunal de Justicia indicó que, habida cuenta de las características específicas propias de las sociedades cooperativas, que tienen que ajustarse a principios de funcionamiento concretos, no puede considerarse que estas empresas se encuentren en una situación de hecho y de Derecho comparable a la de las sociedades comerciales, dado que las sociedades cooperativas actúan persiguiendo el interés económico de sus socios, los socios están activamente implicados en la gestión de las actividades y tienen derecho a un reparto equitativo de los resultados económicos²⁶.
- (63) España y los interesados argumentan que, en virtud de dicha sentencia, el hecho de que los clubes no deban distribuir beneficios a los accionistas es una particularidad significativa que justifica una desviación del tipo impositivo general.
- (64) Del mismo modo, la Diputación Foral de Bizkaia considera que la diferencia entre los inversores que esperan obtener un rendimiento de la participación en una sociedad y los miembros de un club, que no tienen este derecho, justifica la aplicación de un tipo impositivo menor a los clubes. El objetivo general del impuesto no solo es gravar las ganancias de una entidad jurídica, sino también examinar si los beneficios se redistribuyen entre los accionistas y si estos últimos también han de tributar por ellos.
- (65) No obstante, estos argumentos no pueden justificar la aplicación de un tipo impositivo menor a algunos clubes de fútbol profesional en comparación con otras entidades de deporte profesional. La Comisión señala que tales argumentos pretenden sugerir que los clubes de fútbol no están en una situación fáctica y jurídica comparable a la de cualquier otra sociedad anónima más que explicar que la excepción del tratamiento fiscal de determinadas entidades del deporte profesional está justificada. En cualquier caso, y a pesar de ser entidades sin ánimo de lucro, esos cuatro clubes intentan activamente obtener beneficios para sí mismos. En la sentencia *Paint Graphos*, el Tribunal de Justicia declaró que las sociedades cooperativas no se encuentran en una situación de hecho y de Derecho comparable a

²⁵ Asuntos acumulados C-78/08 a C-80/08, *Paint Graphos* y otros, ECLI:EU:C:2011:550.

²⁶ Asuntos acumulados C-78/08 a C-80/08, *Paint Graphos* y otros, ECLI:EU:C:2011:550, apartado 61.

la de las sociedades comerciales, dado que actúan persiguiendo el interés económico de sus socios y, en concreto, los miembros tienen derecho a un reparto equitativo de los resultados económicos. El Tribunal de Justicia se remite también al punto 25 de la Comunicación de la Comisión sobre la fiscalidad directa de las empresas, en la que se expresa la opinión de la Comisión de que la naturaleza o la economía general del sistema fiscal nacional puede invocarse válidamente para justificar que las sociedades cooperativas que distribuyen a sus miembros todos sus beneficios no estén gravadas como tales, en la medida en que se exige el pago del impuesto a sus miembros²⁷.

- (66) Tal y como señala España, las entidades sin ánimo de lucro, a diferencia de las cooperativas, se caracterizan por la ausencia del objetivo de distribuir beneficios a los miembros o las entidades que los integran. Los clubes no están autorizados a distribuir beneficios. Deben destinar los ingresos a los objetivos del club, lo que significa que pueden utilizarlos íntegramente en lugar de dar una parte a sus miembros.
- (67) Asimismo, el hecho de que los clubes estén obligados a reinvertir los ingresos que obtienen con la venta de sus infraestructuras deportivas o de sus terrenos para la construcción o mejora de infraestructuras de la misma naturaleza no debilita su posición competitiva, ni justifica un trato fiscal diferente y más favorable con respecto a otras entidades activas en el deporte profesional. Más bien los lleva a mejorar sus instalaciones.
- (68) En cuanto al hecho de que los clubes pueden tener menos opciones de acceso al mercado de capitales, el no tener la posibilidad de vender las acciones en el mercado de capitales, por ejemplo, no impide a esos cuatro clubes utilizar otros medios de acceso a la liquidez. Los clubes deportivos profesionales tienen distintas posibilidades, como los préstamos o el *merchandising*, a las que tienen un acceso comparable al de las otras sociedades. La supuesta existencia de menos posibilidades de acceso a los mercados de capitales como tal no justifica un trato diferente de los beneficios imponibles para determinados clubes de fútbol. Ni siquiera se ha demostrado si esta medida reduce los riesgos o aumenta o disminuye las posibilidades de obtener beneficios. Si las desventajas de los clubes a este respecto son tan evidentes como afirman, siempre tienen la posibilidad de cambiar su forma societaria.
- (69) Por lo que se refiere a las demás consideraciones presentadas por las autoridades españolas y los interesados, en cuanto a la alegación de España de que no hay ninguna ventaja si se compara la contribución fiscal efectiva de las entidades sin ánimo de lucro, las cifras facilitadas y recogidas en el considerando 35 ponen de manifiesto que no en todos, pero sí en la mayoría de los ejercicios, la imposición efectiva de los clubes de fútbol profesional que tributaban como organizaciones sin ánimo de lucro fue inferior a la de entidades comparables sujetas al régimen fiscal general. Aunque se considere que una entidad sin ánimo de lucro no puede consolidar los beneficios de las diferentes sociedades que posee, esta situación no altera el hecho de que la actividad principal se beneficia de un tipo impositivo más bajo.
- (70) El Real Madrid CF alude, además, al sistema de créditos fiscales para reinversiones. De acuerdo con el artículo 42 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios o rentas

²⁷

Asuntos acumulados C-78/08 a C-80/08, Paint Graphos y otros, ECLI:EU:C:2011:550, apartado 71.

positivas obtenidas en la transmisión onerosa es más elevada en el caso de las sociedades anónimas deportivas, que están sujetas al tipo general del impuesto sobre sociedades (12 %), que en el de los clubes deportivos, sujetos al tipo del impuesto sobre sociedades del 25 % (7 %). Según ese club, durante un determinado período de tiempo, para el Real Madrid CF el régimen fiscal como entidad sin ánimo de lucro ha sido más desfavorable que el régimen general para sociedades anónimas. Pero incluso si esa circunstancia se confirmara, ello no demuestra que el sistema estándar de créditos fiscales para reinversiones de los clubes sea, en principio y a largo plazo, más ventajoso. Por otro lado, el crédito fiscal solo se concede en determinadas condiciones, que no se aplican de forma continua.

- (71) Por último, España se refiere a las posibles desventajas que podrían sufrir los clubes en el marco de las normas relativas al juego limpio financiero de la UEFA. Sin embargo, se trata de una normativa interna establecida por una organización de fútbol destinada a garantizar una gestión financiera razonable de las entidades deportivas y a evitar pérdidas continuas. No pueden justificar una tributación diferenciada de los beneficios por parte del Estado. En efecto, esta justificación es ajena a la lógica y la naturaleza del sistema fiscal de referencia y, por ende, no excluye la existencia de selectividad.
- (72) Así pues, la imposición efectiva de la que los cuatro clubes deportivos se beneficiaron tiende a ser inferior a la imposición normal de las sociedades anónimas de deporte profesional, como demuestran las cifras facilitadas por España y recogidas en el considerando 35, incluso si se tienen en cuenta, como indica el Real Madrid, las diferentes posibilidades de las sociedades anónimas y las entidades sin ánimo de lucro para deducir la reinversión de beneficios extraordinarios o ganancias de capital percibidas por transferencias de capital en un ejercicio determinado en el que tuvieron lugar esas reinversiones o transferencias. Por tanto, reservar a los cuatro clubes el trato fiscal propio de entidades sin ánimo de lucro, incluido un tipo impositivo inferior al aplicable a otros clubes de deporte profesional, no corresponde a la lógica de ningún sistema fiscal y tiene el efecto de una ventaja fiscal para determinados clubes²⁸. Las observaciones de España y de los interesados no aportaron elementos de hecho o de Derecho que pudieran modificar las conclusiones preliminares de la Comisión en la decisión de incoación sobre la existencia de una ventaja.
- (73) Por consiguiente, las exenciones fiscales resultantes de un objetivo ajeno al régimen tributario en el que se inscriben no pueden eludir los requisitos fijados en el artículo 107, apartado 1, del Tratado²⁹. La medida estatal es selectiva, puesto que beneficia a cuatro empresas concretas que se encuentran así en una situación diferente a la del resto de clubes de deporte profesional, que están sujetos a la fiscalidad de las sociedades anónimas.

²⁸ Este razonamiento es similar al del asunto T-211/05, República Italiana/Comisión, ECLI:EU:T:2009:304, apartados 120 y 121 (confirmado por el Tribunal de Justicia en el asunto C-458/09 P, Italia/Comisión, ECLI:EU:C:2011:769, apartado 60), en el que se consideró selectiva una ventaja fiscal que únicamente se reconocía a las empresas admitidas a cotización en un mercado regulado durante un breve período, mientras que el resto de empresas quedaban excluidas de las ventajas conferidas por dicho régimen al no cumplir los requisitos para cotizar durante el período cubierto por el régimen de ayudas.

²⁹ Asuntos acumulados C-78/08 a C-80/08, Paint Graphos y otros, ECLI:EU:C:2011:550, apartado 70.

5.1.3. Efecto sobre los intercambios comerciales y falseamiento de la competencia

- (74) La ventaja para un club que juega en la Primera División de una Liga nacional puede afectar también a la competencia y a los intercambios entre Estados miembros. Todos los clubes sujetos a la fiscalidad de entidades sin ánimo de lucro están, o han estado en algún momento, en la Primera División de la Liga nacional. Los clubes que juegan en la Primera o la Segunda División luchan por estar en las competiciones europeas y participan en los mercados de *merchandising* y derechos televisivos. Los derechos de radiodifusión, el *merchandising* y el patrocinio son fuentes de ingresos por los que los clubes de Primera División nacional compiten con otros clubes dentro y fuera de su propio país. Cuantos más fondos tienen los clubes para atraer a los mejores jugadores disponibles, o para retenerlos, más éxito pueden conseguir en las competiciones deportivas, lo que promete más ingresos derivados de las actividades mencionadas. Asimismo, la estructura de propiedad de los clubes es internacional.
- (75) Por consiguiente, el apoyo financiero estatal que otorga una ventaja a algunos clubes de fútbol profesional en forma de impuestos más bajos que para los operadores competidores puede afectar a los intercambios comerciales dentro de la UE y falsear la competencia, dado que su posición financiera se verá reforzada en comparación con la de sus competidores en el mercado del fútbol profesional como consecuencia de esa ayuda³⁰. En consecuencia, constituye ayuda estatal a tenor del artículo 107, apartado 1, del Tratado. Esta ayuda fue concedida a los cuatro clubes anualmente desde la entrada en vigor de la Ley 10/1990 en octubre de 1990 y hasta 2015. Carece de pertinencia el hecho de que esta consecuencia pueda no haber sido el objetivo principal de la Ley 10/1990³¹.

5.2. Autonomía fiscal de la Diputación Foral de Bizkaia y de la Comunidad Foral de Navarra

- (76) El Athletic Club Bilbao está establecido en el Territorio Histórico de Bizkaia y el Club Atlético Osasuna, en Navarra. La Comisión no cuestiona la autonomía fiscal de la Diputación Foral de Bizkaia ni la de la Comunidad Foral de Navarra, incluidas sus prerrogativas. No cuestiona su autoridad para fijar el tipo del impuesto sobre sociedades aplicable en su territorio. La Comisión también es consciente de esa autonomía en el contexto de la aplicación de las normas sobre ayudas estatales y de la determinación de la selectividad de una medida. Sin embargo, lo que la Comisión examina en la presente Decisión se refiere a los efectos que las diferentes formas de sociedad pueden tener en el marco del régimen fiscal aplicable y si este trato es selectivo en las circunstancias específicas, teniendo debidamente en cuenta las diferencias en los tipos del impuesto sobre sociedades en algunos territorios.
- (77) La Ley 10/1990, no obstante, se aplica en todo el territorio español, lo que puede causar efectos de trato diferenciado también en las Comunidades Autónomas, que fijan un tipo del impuesto sobre sociedades diferente, en la medida en que dicho tipo sea distinto en el caso de determinados clubes de fútbol profesional (organizaciones sin ánimo de lucro) que se encuentran en situación comparable a otros clubes que no reciben el mismo trato (sociedades anónimas deportivas). De hecho, como se explica

³⁰ Asunto C-172/03, Heiser, ECLI:EU:C:2005:130, apartado 55; asuntos acumulados C-71/09 P, C-73/09 P y C-76/09 P, Comitato «Venezia vuole vivere» y otros/Comisión, ECLI:EU:C:2011:368, apartado 136. Véase también el asunto C-156/98, Alemania/Comisión, ECLI:EU:C:2000:467, apartado 30 y la jurisprudencia citada.

³¹ Asuntos C-241/94, Francia/Comisión, ECLI:EU:C:1996:353, apartado 20, C-5/01, Bélgica/Comisión ECLI:EU:C:2002:754, apartado 45, y C-458/09 P, Italia/Comisión, ECLI:EU:C:2011:769, apartado 60.

en el considerando 42, ambas Comunidades aplican un tipo del impuesto de sociedades diferente, aunque similar al régimen fiscal español. No resulta decisivo que, por coincidencia, solamente una entidad pueda beneficiarse de la Ley 10/1990 en sus territorios respectivos³². Sin embargo, la cuestión clave no es que el Athletic Club Bilbao y el Club Atlético Osasuna puedan seguir beneficiándose de su condición de organización sin ánimo de lucro, sino que se beneficien de un tipo impositivo inferior al que se aplica de forma general a otras empresas en situación comparable.

5.3. Calificación de la ayuda como ayuda nueva

- (78) Por lo que se refiere a la consideración de España y los interesadas de que las ayudas en forma de impuesto sobre sociedades más reducido para los clubes deportivos serían ayudas existentes, es evidente que la diferenciación impositiva general entre sociedades anónimas y entidades sin ánimo de lucro es anterior a la adhesión de España. Como también se subrayó, esta diferenciación beneficia a organizaciones sin ánimo de lucro de todos los sectores, con independencia del tamaño de la empresa o de su ubicación. España también explicó que en el momento de su adhesión en 1986 todos los clubes de fútbol eran entidades sin ánimo de lucro. Así pues, la Comisión no estaría facultada para calificar la medida en cuestión como ayuda nueva.
- (79) A tenor del artículo 1, letra b), inciso i), del Reglamento de Procedimiento, constituye una ayuda existente toda medida de ayuda que existiese antes de la entrada en vigor del Tratado y que siga siendo aplicable con posterioridad a la misma en los respectivos Estados miembros. De conformidad con el artículo 1, letra c), del Reglamento de Procedimiento, el concepto de ayuda nueva no solo se refiere a las medidas de ayuda completamente nuevas, sino que incluye también las modificaciones de ayudas existentes. A efectos del artículo 1, letra c), del Reglamento de Procedimiento, el artículo 4, apartado 1, del Reglamento (CE) n.º 794/2004³³ describe como una importante modificación de una ayuda existente cualquier cambio que no constituya una modificación de naturaleza puramente formal o administrativa sin repercusiones para la evaluación de la compatibilidad de la medida de ayuda con el mercado interior. Esto significa que una modificación de una ayuda existente que pudiera afectar a la evaluación original de la compatibilidad del régimen realizada por la Comisión debe considerarse ayuda nueva.
- (80) El artículo 4, apartado 2, del Reglamento (CE) n.º 794/2004 menciona como ejemplo de modificaciones que requieren notificación la imposición de criterios más estrictos para la aplicación de un régimen de ayudas. Ello incluye también una reducción del número de posibles beneficiarios de la ayuda (en este caso, muy significativo). Con independencia, por tanto, del análisis de la normativa anterior a la adhesión, la Ley 10/1990 introdujo un nuevo régimen que limita el trato fiscal sin ánimo de lucro a determinados clubes de fútbol, mientras que obligaba a los demás clubes deportivos profesionales a pasarse al régimen general del impuesto sobre sociedades.
- (81) A causa de la medida controvertida, cuatro empresas se encontraron en una posición más favorable que la de las empresas que, con arreglo a la ley, estaban sujetas a los

³² La Comisión señala en este contexto que parece que existe una sociedad anónima deportiva establecida en el Territorio Histórico de Bizkaia, a saber, Basket Bilbao Berri SAD.

³³ Reglamento (CE) n.º 794/2004 de la Comisión, del 21 de abril de 2004, por el que se establecen disposiciones de aplicación del Reglamento (UE) 2015/1589 del Consejo por el que se establecen disposiciones de aplicación del artículo 108 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (DO L 140 de 30.4.2004, p. 1).

tipos impositivos generales. Así, la medida crea una diferenciación en el sector en el que desarrollan su actividad los clubes y afecta al equilibrio competitivo en dicho sector. Hace que los cuatro clubes privilegiados sean comparativamente más fuertes, debilitando al mismo tiempo la situación competitiva de sus competidores. De forma general, la Ley 10/1990 negó al deporte profesional la posibilidad de operar como entidad sin ánimo de lucro, pero permitió a unas empresas del sector del fútbol profesional permanecer en el entorno jurídico más ventajoso. Esta modificación introdujo una diferenciación fiscal dentro de un mismo sector, lo que supone una discriminación entre empresas de ese sector que no es de naturaleza puramente formal o administrativa y que puede afectar a la evaluación de la compatibilidad de la medida de ayuda con el mercado interior (tal como se muestra en la siguiente sección).

- (82) Por último, pero no menos importante, la Comisión constata que la expiración del plazo de prescripción establecido en el artículo 17 del Reglamento de procedimiento no tiene el efecto de convertir esta nueva ayuda en ayuda existente³⁴.
- (83) Por lo tanto, la modificación introducida por la Ley de 1990, que redujo el número de posibles beneficiarios y creó una nueva situación competitiva en el mercado, debe considerarse ayuda nueva.

5.4. Compatibilidad de la ayuda

- (84) La ayuda estatal se considerará compatible con el mercado interior si entra dentro de alguna de las categorías enumeradas en el artículo 107, apartado 2, del Tratado³⁵ y podrá considerarse compatible con el mercado interno si la Comisión considera que entra dentro de alguna de las categorías enumeradas en el artículo 107, apartado 3, del Tratado³⁶. Sin embargo, es el Estado miembro que concede la ayuda el que tiene que asumir la carga de probar que esta es compatible con el mercado interior con arreglo al artículo 107, apartados 2 o 3, del Tratado³⁷.
- (85) Ni España ni los beneficiarios han alegado que alguna de las excepciones previstas en el artículo 107, apartados 2 y 3, del Tratado sean aplicables al presente asunto.
- (86) A este respecto, la Comisión señala que, dado que la ayuda en forma de reducción de impuestos se traduce en una reducción de las cargas que normalmente deberían ser soportadas por los clubes en el curso de sus actividades empresariales, la ayuda debería considerarse ayuda de funcionamiento. Por regla general, esta ayuda no puede ser considerada compatible con el mercado interior en virtud del artículo 107, apartado 3, letra c), del Tratado, en la medida en que no facilita el desarrollo de determinadas actividades ni de determinados ámbitos económicos y los incentivos fiscales en cuestión no están limitados en el tiempo, ni son decrecientes o

³⁴ Asunto C-81/10 P, France Télécom SA/Comisión, ECLI:EU:C:2011:811, apartado 73.

³⁵ Las excepciones previstas en el artículo 107, apartado 2, del Tratado incluyen: a) las ayudas de carácter social concedidas a los consumidores individuales; b) las ayudas destinadas a reparar los perjuicios causados por desastres naturales o por otros acontecimientos de carácter excepcional; y c) las ayudas concedidas a determinadas regiones de la República Federal de Alemania.

³⁶ Las excepciones previstas en el artículo 107, apartado 3, del Tratado incluyen: a) las ayudas destinadas a favorecer el desarrollo de determinadas regiones; b) las ayudas para fomentar la realización de un proyecto importante de interés común europeo o a poner remedio a una grave perturbación en la economía de un Estado miembro; c) las ayudas destinadas a facilitar el desarrollo de determinadas actividades o de determinadas regiones económicas; d) las ayudas destinadas a promover la cultura y la conservación del patrimonio; y e) las ayudas que determine el Consejo por decisión.

³⁷ Asunto T-68/03, Olympiaki Aeroporia Ypiresies/Comisión, ECLI:EU:T:2007:253, apartado 34.

proporcionales a lo que es necesario para remediar una desventaja económica específica de las zonas afectadas.

- (87) La promoción del deporte puede ser un objetivo de interés común en el sentido del artículo 107, apartado 3, letra c), del Tratado. El artículo 165, apartado 1, del Tratado indica que la Unión contribuirá a fomentar aspectos del deporte. Sin embargo, según el apartado 2 de dicho artículo, la acción de la Unión se encaminará a desarrollar la dimensión europea del deporte, promoviendo la equidad y la apertura en las competiciones deportivas.
- (88) Ni España ni los interesados adujeron argumentos que respalden la compatibilidad de la ayuda con arreglo al artículo 107, apartado 3, letra c), del Tratado en el sentido descrito en el artículo 165 del Tratado. Es evidente que el apoyo general del deporte no es uno de los objetivos de la medida en cuestión, en la medida en que apoya a cuatro clubes deportivos profesionales individuales.
- (89) Por consiguiente, la Comisión no puede identificar un objetivo de interés común que pueda justificar una ayuda selectiva para determinados actores potentes en un sector económico extremadamente competitivo y compensar el potencial de falseamiento de la competencia en el mercado interior. Por consiguiente, la ayuda estatal es incompatible con el mercado interior.

5.5. Recuperación

- (90) De conformidad con el Tratado y con la jurisprudencia consolidada del Tribunal, la Comisión es competente para decidir si el Estado miembro de que se trate debe abolir o modificar la ayuda si se observa que resulta incompatible con el mercado interior³⁸. El Tribunal también ha defendido de manera continuada que la obligación de que un Estado miembro elimine la ayuda que la Comisión considere incompatible con el mercado interior tiene por finalidad restablecer la situación que existía anteriormente³⁹. En este contexto, el Tribunal de Justicia ha dictaminado que ese objetivo se alcanza una vez el beneficiario ha reembolsado los importes concedidos en concepto de ayudas ilegales, con lo que pierde la ventaja de que había disfrutado en el mercado respecto a sus competidores en el mercado y queda restablecida la situación anterior a la concesión de la ayuda⁴⁰.
- (91) Según la jurisprudencia, el artículo 16, apartado 1, del Reglamento de Procedimiento dispone que «cuando se adopten decisiones negativas en casos de ayuda ilegal, la Comisión decidirá que el Estado miembro interesado tome todas las medidas necesarias para obtener del beneficiario la recuperación de la ayuda [...]».
- (92) Por consiguiente, dado que no se notificó a la Comisión el régimen en cuestión y que, con arreglo al mismo, se concedieron a cuatro clubes de fútbol profesional ayudas individuales infringiendo el artículo 108 del Tratado, que deben considerarse por tanto ayudas ilegales e incompatibles, estas deben recuperarse con el fin de restablecer la situación que existía en el mercado antes de su concesión. La recuperación debe abarcar el período comprendido entre el momento en que se generó la ventaja para el beneficiario, es decir, cuando la ayuda fue puesta a disposición del beneficiario, hasta su recuperación efectiva, y devengará intereses hasta que se recupere por completo. La fecha en la que la ayuda fue puesta a

³⁸ Véase el asunto C-70/72, Comisión/Alemania, ECLI:EU:C:1973:87, apartado 13.

³⁹ Véanse los asuntos acumulados C-278/92 a C-280/92, España/Comisión, ECLI:EU:C:1994:325, apartado 75.

⁴⁰ Véase el asunto C-75/97, Bélgica/Comisión, ECLI:EU:C:1999:311, apartados 64 y 65.

disposición de los beneficiarios es la fecha en la que se pagó el impuesto sobre sociedades a un tipo preferente.

- (93) Según el artículo 17, apartado 1, del Reglamento de Procedimiento, las competencias de la Comisión en lo relativo a la recuperación de ayudas están sujetas a un plazo de prescripción de diez años. De conformidad con el artículo 17, apartado 2, de dicho Reglamento, el plazo de prescripción se contará a partir de la fecha en que se haya concedido la ayuda ilegal al beneficiario. Cualquier acción emprendida por la Comisión o por un Estado miembro a petición de la Comisión y que esté relacionada con la ayuda ilegal interrumpirá el plazo de prescripción. Por consiguiente, el dato decisivo para determinar el comienzo del plazo de prescripción contemplado en dicho artículo 17 es la fecha de concesión efectiva de la ayuda. Dicha disposición toma como referencia la concesión de la ayuda a su beneficiario, y no la fecha en que se adoptó el régimen de ayudas.
- (94) En el supuesto de un régimen que se traduzca en la concesión periódica de ventajas, la fecha de adopción del acto que constituye la base jurídica de la ayuda y la fecha en la que a las empresas en cuestión le sea efectivamente concedida dicha ayuda pueden estar separadas por un lapso de tiempo importante. En tal caso, a efectos de cómputo del plazo de prescripción, procede considerar que al beneficiario se le concedió la ayuda únicamente en la fecha en que la recibió de forma efectiva. Por lo tanto, el plazo de prescripción comienza a correr cada año en la fecha en que es exigible el impuesto sobre sociedades, aunque el acto que constituye la base jurídica de la ayuda se adoptó en 1990⁴¹.
- (95) La obligación de España de recuperar la ayuda cubrirá, por tanto, los diez años transcurridos desde que la Comisión solicitó por primera vez a España información sobre la medida de ayuda. Esta solicitud se realizó el 15 de febrero de 2010. En consecuencia, la recuperación de la diferencia impositiva comienza con el ejercicio fiscal de 2000.
- (96) El importe de la ayuda para los cuatro clubes de fútbol es la diferencia entre el importe del impuesto sobre sociedades que han pagado y el importe del impuesto sobre sociedades que habrían tenido que pagar si hubieran estado sujetos a las normas sobre el impuesto sobre sociedades aplicables a las sociedades anónimas en un año determinado.
- (97) No obstante, la ventaja efectiva debe determinarse teniendo en cuenta las especificidades del régimen del impuesto sobre sociedades aplicable a las entidades sin ánimo de lucro, que puede dar lugar circunstancialmente, en años concretos, a una imposición sobre sociedades efectiva superior a la que se habría aplicado en caso de tratarse de una sociedad anónima deportiva. La Comisión toma nota de los argumentos esgrimidos por el Real Madrid CF [...]. La Comisión recuerda, no obstante, que el importe exacto de la ayuda que debe recuperarse se evaluará caso por caso durante el procedimiento de recuperación que llevarán a cabo las autoridades españolas en estrecha cooperación con la Comisión.
- (98) A este respecto, la Comisión señala que, con arreglo a la jurisprudencia *Unicredito*, la ayuda objeto de recuperación no debe tener en cuenta factores hipotéticos tales como las alternativas, a menudo múltiples, por las que podrían haber optado los

⁴¹ Asunto C-81/10 P, France Télécom/Comisión, ECLI:EU:C:2011:811, apartados 80 a 85.

beneficiarios, ya que las decisiones efectivamente ejecutadas con la ayuda pueden resultar irreversibles⁴².

6. CONCLUSIÓN

- (99) La Comisión concluye que, mediante la Ley 10/1990, España ha introducido ilegalmente una ayuda en forma de privilegio fiscal en el impuesto sobre sociedades para el Athletic Club Bilbao, el Club Atlético Osasuna, el FC Barcelona y el Real Madrid CF, infringiendo el artículo 108, apartado 3, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.
- (100) Esa ayuda no es compatible con el mercado interior. En consecuencia, España tendrá que poner fin al trato selectivo de los cuatro clubes y recuperar de ellos la diferencia entre el impuesto sobre sociedades pagado y el impuesto sobre sociedades al que estarían sujetos si hubieran tenido la forma jurídica de sociedad anónima deportiva, a partir del ejercicio fiscal de 2000.

HA ADOPTADO LA PRESENTE DECISIÓN:

Artículo 1

Al reservar el derecho a disfrutar del tipo preferente del impuesto sobre sociedades aplicable a las organizaciones sin ánimo de lucro a determinados clubes de fútbol profesional, la disposición adicional séptima de la Ley 10/1990 del Deporte, de 15 de octubre, constituye una ayuda estatal en virtud del artículo 107, apartado 1, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea en favor de dichos clubes de fútbol, en particular, Athletic Club de Bilbao, Club Atlético Osasuna, el FC Barcelona y el Real Madrid CF. Esta ayuda ha sido ejecutada ilegalmente por el Reino de España infringiendo el artículo 108, apartado 3, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y es incompatible con el mercado interior.

Artículo 2

La ayuda individual concedida en virtud del régimen mencionado en el artículo 1 no constituye ayuda si, en el momento de su concesión, cumple las condiciones establecidas en el Reglamento adoptado en aplicación del artículo 2 del Reglamento (UE) 2015/1588 del Consejo, que fuera aplicable en el momento de la concesión de la ayuda.

Artículo 3

La ayuda individual concedida en virtud del régimen contemplado en el artículo 1 que, en el momento de su concesión, cumpla las condiciones establecidas en un Reglamento adoptado en aplicación del artículo 1 del Reglamento (UE) 2015/1588 del Consejo, o en cualquier otro régimen de ayudas aprobado entonces vigente, es compatible con el mercado interior hasta alcanzar las intensidades máximas de ayuda aplicables al tipo de ayuda correspondiente.

⁴² Asunto C-148/04, Unicredito Italiano, ECLI:EU:C:2005:774, apartados 118 y 119.

Artículo 4

- 1) El Reino de España deberá recuperar de los beneficiarios la ayuda incompatible concedida en virtud del régimen mencionado en el artículo 1.
- 2) Las cantidades pendientes de recuperación devengarán intereses desde la fecha en que se pusieron a disposición de los beneficiarios hasta la de su recuperación.
- 3) Los intereses se calcularán sobre una base compuesta de conformidad con el capítulo V del Reglamento (CE) n.º 794/2004 y con el Reglamento (CE) n.º 271/2008 de la Comisión, que modifica el Reglamento (CE) n.º 794/2004.
- 4) El Reino de España deberá suprimir el régimen mencionado en el artículo 1, con efecto a partir de la fecha de adopción de la presente Decisión.

Artículo 5

- 1) La recuperación de la ayuda concedida en virtud del régimen mencionado en el artículo 1 será inmediata y efectiva.
- 2) El Reino de España garantizará que la presente Decisión se aplique en el plazo de cuatro meses a partir de la fecha de su notificación.

Artículo 6

- 1) En el plazo de dos meses a partir de la notificación de la presente Decisión, el Reino de España presentará la siguiente información:
 - a) el importe total de la ayuda recibida por cada beneficiario a que se refiere el artículo 1;
 - b) el importe total (principal e intereses) que debe recuperarse de cada beneficiario;
 - c) una descripción detallada de las medidas ya adoptadas y previstas para el cumplimiento de la presente Decisión; y
 - d) documentos que demuestren que se ha ordenado a los beneficiarios que reembolsen la ayuda.
- 2) El Reino de España mantendrá informada a la Comisión sobre el avance de las medidas nacionales adoptadas en aplicación de la presente Decisión hasta que se haya completado la recuperación de la ayuda concedida en virtud del régimen a que se refiere el artículo 1. Presentará inmediatamente, a petición de la Comisión, información sobre las medidas ya adoptadas y previstas para el cumplimiento de la presente Decisión. También proporcionará información detallada sobre los importes de la ayuda y los intereses ya recuperados de los beneficiarios.

Artículo 7

El destinatario de la presente Decisión será el Reino de España.

En el supuesto de que esta Decisión contenga información confidencial que no deba publicarse, le ruego informe de ello a la Comisión en un plazo de quince días hábiles a partir de la fecha de recepción de la presente. Si la Comisión no recibe una solicitud motivada al efecto en el plazo indicado, se considerará que se acepta la publicación del texto íntegro de la

Decisión. Dicha solicitud, en la que se precisará la información afectada, deberá enviarse por correo certificado o por fax a la siguiente dirección:

Comisión Europea
Dirección General de Competencia
Registro de ayudas estatales
B-1049 Bruselas
Fax: +32 2 296 12 42
Stateaidgreffe@ec.europa.eu

Hecho en Bruselas, el 4.7.2016

Por la Comisión
Margrethe VESTAGER
Miembro de la Comisión

