

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ072603

**TRIBUNAL GENERAL DE LA UNIÓN EUROPEA**

Sentencia de 26 de febrero de 2019

Sala 4.<sup>a</sup>

Asunto T-865/16

**SUMARIO:**

**Ayudas de Estado.** *Impugnación de la Decisión (UE) 2016/2391 de la Comisión [Ayuda estatal SA.29769 (2013/C) (ex 2013/NN) concedida por España a determinados clubes de fútbol].* A través de la norma impugnada, la Comisión concluyó que, gracias a la Ley 10/1990 (Ley del Deporte), el Reino de España había establecido ilegalmente una ayuda en forma de privilegio fiscal en el Impuesto de Sociedades en favor de cuatro clubes de fútbol profesional españoles, infringiendo el art. 108.3 TFUE, ordenando al Reino de España que lo suprimiera y que recuperase de los beneficiarios la diferencia entre el Impuesto de sociedades abonado y el habrían debido abonar si hubieran tenido la forma jurídica de S.A.D., a partir del ejercicio fiscal de 2000, salvo en el supuesto de que la ayuda debiera calificarse de ayuda de minimis.

La medida que se discute consiste simplemente en la reducción del ámbito de aplicación personal del régimen de las entidades sin ánimo de lucro en el sector del deporte profesional español.

La Decisión impugnada pone de relieve la diferencia existente entre los tipos de gravamen aplicables a las entidades sin ánimo de lucro y a las S.A.D.; así, resulta que durante el período de que se trata (desde la entrada en vigor de la norma impugnada hasta 2015, en que entró en vigor la Ley 27/2004 -Ley IS-), a los cuatro clubes beneficiarios del régimen controvertido se les aplicó un tipo de gravamen nominal preferente, en comparación con los clubes que operaban bajo la forma de S.A.D.. Sin embargo, el examen de la ventaja derivada del tipo de gravamen preferente no puede dissociarse del examen de los demás componentes del régimen fiscal de las entidades sin ánimo de lucro: por ejemplo, se alegó por uno de los clubes beneficiarios de la excepción que la deducción fiscal por reinversión de beneficios extraordinarios era más importante para las S.A.D. que para las entidades sin ánimo de lucro, lo que para él, en varios de los ejercicios implicados supuso que el régimen de las entidades sin ánimo de lucro fuera más beneficioso que el de las S.A.D.-; sin embargo, la Decisión impugnada excluye que la ventaja relativa derivada de la aplicación a las S.A.D. de un límite máximo de deducciones fiscales más elevado contrarreste el tipo de gravamen preferente aplicable a las entidades sin ánimo de lucro, a causa, por una parte, de que no se ha probado que dicho sistema de deducciones fiscales «sea, en principio y a largo plazo, más ventajoso» y, por otra parte, de que la deducción fiscal «solo se concede en determinadas condiciones, que no se aplican de forma continua».

Pues bien, la mera constatación del carácter condicional de la deducción fiscal no basta para desmontar esos argumentos, ni tampoco un estudio comparado y general -respecto de todo tipo de operadores y sectores, y no sobre el específico de los clubes de fútbol- sobre tipos efectivos de gravamen entre las entidades sujetas al régimen fiscal general y el de las entidades sin ánimo de lucro.

Y es que, para calificar para calificar un trato fiscal de ventajoso es preciso que sea de tal naturaleza que coloque a sus beneficiarios en una situación financiera más favorable que la de los restantes contribuyentes -en el presente caso, se requiere que el régimen fiscal de las entidades sin ánimo de lucro sea de tal naturaleza que favorezca a los cuatro clubes beneficiarios en relación con las entidades comparables sometidas al régimen general-. Pero, en el momento en que adoptó la Decisión impugnada, la Comisión disponía de datos que ponían de manifiesto la especificidad del sector de que se trata en cuanto a la importancia de las deducciones fiscales, lo que habría debido llevarla a dudar de la posibilidad de aplicar a dicho sector las constataciones efectuadas, refiriéndose indistintamente a todos los sectores, sobre la tributación respectiva de las entidades sin ánimo de lucro y de las entidades sometidas al régimen general. Pues bien, ello supone que, a quien incumbía la carga de la prueba, no ha acreditado suficientemente con arreglo a Derecho que la medida controvertida confería una ventaja a sus beneficiarios.

Por todo ello, se anula la Decisión (UE) 2016/2391 de la Comisión [Ayuda estatal SA.29769 (2013/C) (ex 2013/NN) concedida por España a determinados clubes de fútbol] impugnada.

**PRECEPTOS:**

Tratado de 25 de marzo de 1957 (TFUE), arts. 49, 107 y 108.

Decisión (UE) 2016/2391 de la Comisión [Ayuda estatal SA.29769 (2013/C) (ex 2013/NN) concedida por España a determinados clubes de fútbol], arts. 1 y 4.

Ley 10/1990 (Ley del Deporte), art. 19 y disp. adic. séptima.

**PONENTE:**

*Don H. Kanninen.*

En el asunto T-865/16,

**Fútbol Club Barcelona**, con domicilio en Barcelona, representado inicialmente por los Sres. J. Roca Sagarra, J. del Saz Cordero y R. Vallina Hoset y las Sras. A. Sellés Marco y C. Iglesias Megías, y posteriormente por los Sres. Roca Sagarra, del Saz Cordero y Vallina Hoset y la Sra. Sellés Marco, abogados,

parte demandante,

apoyado por

**Reino de España**, representado inicialmente por la Sra. A. Gavela Llopis y el Sr. J. García-Valdecasas Dorego, y posteriormente por la Sra. Gavela Llopis, en calidad de agentes,

parte coadyuvante,

contra

**Comisión Europea**, representada por los Sres. G. Luengo y B. Stromsky y la Sra. P. Nemecková, en calidad de agentes,

parte demandada,

que tiene por objeto un recurso basado en el artículo 263 TFUE en el que se solicita la anulación de la Decisión (UE) 2016/2391 de la Comisión, de 4 de julio de 2016, relativa a la ayuda estatal SA.29769 (2013/C) (ex 2013/NN) concedida por España a determinados clubes de fútbol (DO 2016, L 357, p. 1),

EL TRIBUNAL GENERAL (Sala Cuarta),

integrado por el Sr. H. Kanninen (Ponente), Presidente, y los Sres. J. Schwarcz y C. Iliopoulos, Jueces;

Secretario: Sr. J. Palacio González, administrador principal;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 26 de junio de 2018;

dicta la siguiente

**Sentencia****Antecedentes del litigio**

1. El artículo 19, apartado 1, de la Ley 10/1990, de 15 de octubre, del Deporte (BOE n.º 249, de 17 de octubre de 1990, p. 30397; en lo sucesivo, «Ley 10/1990»), obligó a todos los clubes deportivos profesionales españoles a reconvertirse en sociedades anónimas deportivas (en lo sucesivo, «S.A.D.»). El objetivo de la Ley era fomentar una gestión más responsable de la actividad de los clubes adaptando su forma jurídica.

2. En su disposición adicional séptima, la Ley 10/1990 establecía una excepción para los clubes deportivos profesionales que hubieran obtenido resultados económicos positivos en los ejercicios anteriores a la aprobación de la Ley. El Fútbol Club Barcelona, demandante, y otros tres clubes de fútbol profesional podían acogerse a esta excepción establecida por la Ley 10/1990. Estas cuatro entidades podían, pues, optar por seguir funcionando bajo la forma de clubes deportivos, y así lo hicieron.

3. A diferencia de las S.A.D., los clubes deportivos son personas jurídicas sin ánimo de lucro y, como tales, tienen derecho a un tipo específico de gravamen sobre sus rendimientos. Ese tipo de gravamen ha sido inferior, hasta 2016, al tipo aplicable a las S.A.D.

4. Mediante escrito de 18 de diciembre de 2013, la Comisión Europea notificó al Reino de España su decisión de incoar el procedimiento establecido en el artículo 108 TFUE, apartado 2, en relación con el posible trato fiscal preferente otorgado a cuatro clubes deportivos de fútbol profesional, incluido el club demandante, en comparación con las S.A.D.

5. Durante el procedimiento de investigación formal, la Comisión recibió y analizó observaciones escritas del Reino de España y de los interesados, entre ellos el demandante.

6. En su Decisión (UE) 2016/2391, de 4 de julio de 2016, relativa a la ayuda estatal SA.29769 (2013/C) (ex 2013/NN) concedida por España a determinados clubes de fútbol (DO 2016, L 357, p. 1; en lo sucesivo, «Decisión impugnada»), la Comisión concluyó que, a través de la Ley 10/1990, el Reino de España había establecido ilegalmente una ayuda en forma de privilegio fiscal en el impuesto de sociedades en favor del club de fútbol demandante, del Club Atlético Osasuna, del Athletic Club y del Real Madrid Club de Fútbol, infringiendo el artículo 108 TFUE, apartado 3 (artículo 1 de la Decisión impugnada). La Comisión llegó también a la conclusión de que este régimen no era compatible con el mercado interior y ordenó en consecuencia al Reino de España que lo suprimiera (artículo 4, apartado 4) y que recuperase de los beneficiarios la diferencia entre el impuesto de sociedades abonado y el impuesto de sociedades que habrían debido abonar si hubieran tenido la forma jurídica de S.A.D., a partir del ejercicio fiscal de 2000 (artículo 4, apartado 1), salvo en el supuesto de que la ayuda debiera calificarse de ayuda de *minimis* (artículo 2). La Decisión impugnada obliga por último a su destinatario a cumplir las prescripciones que figuran en su parte dispositiva, con carácter inmediato y efectivo en lo que respecta a la recuperación de la ayuda concedida (artículo 5, apartado 1) y en un plazo de cuatro meses a partir de la fecha de su notificación en lo que respecta a la aplicación de la Decisión en su conjunto (artículo 5, apartado 2).

### **Procedimiento y pretensiones de las partes**

7. Mediante demanda presentada en la Secretaría del Tribunal el 7 de diciembre de 2016, el demandante interpuso el presente recurso.

8. En su demanda, el demandante solicitó por otra parte al Tribunal que se aportara un documento relativo al procedimiento de recuperación de la ayuda.

9. La Comisión presentó su escrito de contestación en la Secretaría del Tribunal el 27 de febrero de 2017.

10. El demandante presentó su escrito de réplica en la Secretaría del Tribunal el 19 de abril de 2017.

11. Mediante decisión de 25 de abril de 2017, el Presidente de la Sala Cuarta del Tribunal admitió la intervención en el procedimiento del Reino de España, en apoyo de las pretensiones del demandante.

**12.** La Comisión presentó su escrito de dúplica en la Secretaría del Tribunal el 6 de junio de 2017.

**13.** El Reino de España presentó su escrito de formalización de la intervención en la Secretaría del Tribunal el 6 de julio de 2017.

**14.** La Comisión y el demandante presentaron el 27 de julio y el 23 de agosto de 2017, respectivamente, sus observaciones sobre el escrito de formalización de la intervención.

**15.** Mediante escrito de 3 de septiembre de 2017, el demandante indicó que deseaba ser oído en una vista oral.

**16.** En el marco de las diligencias de ordenación del procedimiento contempladas en el artículo 89 de su Reglamento de Procedimiento, el Tribunal formuló unas preguntas por escrito a la Comisión y al Reino de España, a las que estos respondieron dentro del plazo fijado.

**17.** En la vista, la Comisión renunció a impugnar la admisibilidad del recurso, y así quedó registrado en el acta de la vista.

**18.** Mediante escrito de 28 de junio de 2018, el demandante solicitó que se declararan confidenciales frente al público ciertos datos.

**19.** Mediante decisión de 23 de julio de 2018, el Presidente de la Sala Cuarta del Tribunal declaró terminada la fase oral del procedimiento.

**20.** El demandante solicita al Tribunal que:

- Con carácter principal, anule la Decisión impugnada.
- Con carácter subsidiario, anule los artículos 4 y 5 de la Decisión impugnada.
- Condene en costas a la Comisión.

**21.** La Comisión solicita al Tribunal que:

- Desestime el recurso.
- Condene en costas al demandante.

**22.** El Reino de España solicita al Tribunal que:

- Estime el recurso interpuesto por el demandante y anule la Decisión impugnada.
- Condene en costas a la Comisión.

### **Fundamentos de Derecho**

**23.** En apoyo de su recurso, el demandante invoca cinco motivos, en los que alega lo siguiente:

- En el primero, una infracción del artículo 49 TFUE, interpretado en conjunción con los artículos 107 TFUE y 108 TFUE, así como del artículo 16 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, en la medida en que la Comisión ha incumplido su obligación de tener en cuenta, en los procedimientos relativos a las ayudas estatales, las infracciones de las demás disposiciones del Tratado.

- En el segundo, esencialmente, una infracción del artículo 107 TFUE, apartado 1, a causa, por una parte, de un error manifiesto de apreciación de la Comisión en cuanto a la existencia de una ventaja y, por otra parte, de una violación del principio de buena administración en el examen de la existencia de dicha ventaja.

- En el tercero, una violación de los principios de confianza legítima y de seguridad jurídica.

- En el cuarto, una infracción del artículo 107 TFUE, apartado 1, en razón del hecho de que la medida que se discute se justifica por la lógica interna del sistema fiscal.

- En el quinto, una infracción del artículo 108 TFUE, apartado 1, y de los artículos 21 a 23 del 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 [TFUE] (DO 2015, L 248, p. 9), en la medida en que la Comisión no respetó el procedimiento establecido para las ayudas existentes.

#### ***Sobre la solicitud de aportación de un documento***

24. En la vista, el demandante indicó, en respuesta a una pregunta del Tribunal, que el documento cuya aportación había solicitado (véase el anterior apartado 8) aún no existía, y así lo confirmó el Reino de España. Por consiguiente, no es necesario pronunciarse sobre esta solicitud de diligencia de ordenación del procedimiento.

#### ***Sobre el primer motivo de recurso, basado en la infracción del artículo 49 TFUE, interpretado en conjunción con los artículos 107 TFUE y 108 TFUE, así como del artículo 16 de la Carta de los Derechos Fundamentales***

25. El demandante sostiene que la Comisión incumplió su obligación de tener en cuenta, en el procedimiento de que se trata, las infracciones a las demás disposiciones del Tratado, pues hizo caso omiso de la circunstancia particular de que la Ley 10/1990, objeto de la Decisión impugnada, resulta contraria al artículo 49 TFUE, al imponer indebidamente a los clubes deportivos profesionales una forma jurídica determinada. Ahora bien, en opinión del demandante, la Ley 10/1990 restringe la libertad de elección de la forma jurídica y, por consiguiente, la libertad de establecimiento, circunstancia que la Comisión omitió tener en cuenta.

26. La Comisión impugna las alegaciones del demandante.

27. En este motivo de recurso, el demandante alega, en síntesis, que la Comisión hubiera debido constatar que la obligación de transformarse en S.A.D. impuesta a los clubes deportivos profesionales era contraria al artículo 49 TFUE. En su opinión, tal constatación la habría llevado a preferir cerrar el presente procedimiento y, en su lugar, aplicar el artículo 49 TFUE únicamente a la medida estatal que obligaba a los clubes deportivos profesionales a transformarse en S.A.D. Por otra parte, conviene señalar que el demandante invoca la infracción del artículo 16 de la Carta de los Derechos Fundamentales, que consagra la libertad de empresa, sin ofrecer una argumentación específica e independiente de la que expone en relación con los artículos 49 TFUE, 107 TFUE y 108 TFUE.

28. Procede comenzar por señalar que, en lo que respecta a la decisión de interponer un recurso por incumplimiento, la Comisión dispone de una facultad discrecional que excluye todo derecho de los particulares a exigirle que adopte una posición en un determinado sentido (véase el auto de 24 de noviembre de 2016, Petraitis/Comisión, C-137/16 P, no publicado, EU:C:2016:904, apartado 22 y jurisprudencia citada). Por lo tanto, no está sometida al control del Tribunal la opción realizada por la Comisión en el presente asunto en materia de procedimiento, al preferir la aplicación de los artículos 107 TFUE y 108 TFUE antes que la del artículo 49 TFUE.

29. Según reiterada jurisprudencia, si bien el procedimiento previsto en los artículos 107 TFUE y 108 TFUE confiere un amplio margen de apreciación a la Comisión para determinar la compatibilidad de un régimen de ayudas estatales con las exigencias del mercado interior, de la sistemática general del Tratado se desprende que dicho procedimiento no debe llevar nunca a un resultado que sea contrario a disposiciones específicas del Tratado (véase la sentencia de 9 de septiembre de 2010, British Aggregates y otros/Comisión, T-359/04, EU:T:2010:366, apartado 91 y jurisprudencia citada).

30. Esta obligación de la Comisión se impone con especial fuerza en el supuesto de que esas otras disposiciones del Tratado persigan igualmente el objetivo de una competencia no falseada en el mercado interior, como ocurre en el presente caso con el artículo 49 TFUE, que pretende preservar la libertad de establecimiento y, de este modo, la libre competencia entre los operadores económicos de un Estado miembro establecidos en otro Estado miembro y los operadores económicos de este último Estado miembro. En efecto, al adoptar una decisión

sobre la compatibilidad de una ayuda con el mercado interior, la Comisión no puede ignorar el riesgo de un perjuicio para la competencia en el mercado interior causado por determinados operadores económicos (véase, en este sentido, la sentencia de 13 de mayo de 2015, Niki Luftfahrt/Comisión, T-511/09, EU:T:2015:284, apartado 215).

**31.** Sin embargo, conviene señalar que, en el presente asunto, el demandante no alega que el resultado del procedimiento de examen de la compatibilidad del régimen de ayudas sea contrario al principio de libertad de establecimiento consagrado en el artículo 49 TFUE. Sí critica, en cambio, el hecho de que la Comisión no examinara si la Ley 10/1990, que a juicio de dicha institución infringía los artículos 107 TFUE y 108 TFUE al crear un régimen excepcional en favor de cuatro clubes de fútbol profesionales, era, además, contraria al artículo 49 TFUE al establecer la norma de que los clubes deportivos profesionales españoles debían transformarse en S.A.D.

**32.** A este respecto, la jurisprudencia citada en los anteriores apartados 29 y 30, si bien reconoce la obligación de la Comisión de no declarar compatible una ayuda estatal que, en algunos de sus aspectos, viola otras disposiciones del Tratado (véase la sentencia de 9 de septiembre de 2010, British Aggregates y otros/Comisión, T-359/04, EU:T:2010:366, apartado 92 y jurisprudencia citada), no obliga en cambio a la Comisión a examinar si existe por lo demás tal violación cuando ya ha calificado la medida que se discute de ayuda estatal ilegal e incompatible.

**33.** En efecto, la obligación de tener en cuenta la violación de otras disposiciones del Tratado en un procedimiento sobre ayudas estatales debe entenderse en relación con el imperativo de evitar que ese procedimiento lleve a un resultado que sea contrario a tales disposiciones del Tratado, provocando una repercusión negativa en el mercado interior (véase, en este sentido, la sentencia de 3 de diciembre de 2014, Castelnou Energía/Comisión, T-57/11, EU:T:2014:1021, apartado 189) y, en caso de violación del artículo 49 TFUE, entrañando el riesgo de un perjuicio para la competencia por parte de determinados operadores económicos.

**34.** Además, ya se ha declarado que el hecho de que una medida -como la obligación de los clubes deportivos profesionales establecidos en España de transformarse en S.A.D.- resultara, en su caso, contraria a disposiciones del Derecho de la Unión Europea distintas de los artículos 107 TFUE y 108 TFUE no permitía excluir de la calificación de «ayuda estatal» la exención de esa medida de la que se beneficiaban determinadas empresas, y ello durante todo el tiempo en que la medida en cuestión produjera efectos frente a las demás empresas y no hubiera sido derogada ni declarada ilegal y, en consecuencia, inaplicable (véanse, en este sentido, las sentencias de 3 de marzo de 2005, Heiser, C-172/03, EU:C:2005:130, apartado 38, y de 21 de diciembre de 2016, Comisión/Aer Lingus y Ryanair Designated Activity, C-164/15 P y C-165/15 P, EU:C:2016:990, apartado 69).

**35.** De ello se deduce que, en el marco de un procedimiento en materia de ayudas estatales, la Comisión no es competente para concluir que existe una violación autónoma del artículo 49 TFUE y deducir de ello las consecuencias jurídicas que se imponen, salvo en el supuesto específico -cubierto por la jurisprudencia mencionada en los anteriores apartados 29 y 30- de que la incompatibilidad de la medida de ayuda de que se trate resulte de la violación del artículo 49 TFUE (véase, en este sentido, la sentencia de 19 de septiembre de 2000, Alemania/Comisión, C-156/98, EU:C:2000:467, apartado 76).

**36.** Se desprende de las consideraciones anteriores que el presente motivo de recurso se basa en una confusión del demandante en cuanto al alcance de la obligación de tener en cuenta, en su caso, la violación de otras disposiciones del Tratado FUE en los procedimientos sobre ayudas estatales.

**37.** Como la Comisión no estaba obligada a examinar, con ocasión del procedimiento que concluyó con la adopción de la Decisión impugnada, la existencia de una eventual violación del artículo 49 TFUE, puesto que dicha Decisión califica ya la medida de que se trata de ayuda estatal ilegal e incompatible, procede desestimar por infundado el presente motivo de recurso.

***Sobre el segundo motivo de recurso, basado esencialmente en la infracción del artículo 107 TFUE, apartado 1, a causa, por una parte, de un error manifiesto de apreciación de la Comisión en cuanto a la existencia de una ventaja y, por otra parte, de una violación del principio de buena administración en el examen de la existencia de dicha ventaja***

**38.** El demandante, apoyado por el Reino de España, sostiene que la Comisión llevó a cabo una comparación formal de los tipos de gravamen aplicables, respectivamente, a las sociedades anónimas y a las entidades sin ánimo de lucro, sin analizar el alcance de las diferentes deducciones fiscales a las que unas y otras tenían derecho. Al actuar así, no comprobó si, durante los años correspondientes al período 1995 a 2016, el tipo efectivo de gravamen aplicado a los cuatro clubes de fútbol de que se trata era o no más beneficioso. De este modo, la Comisión incumplió su deber de llevar a cabo un análisis completo e imparcial de todos los elementos pertinentes y no tuvo en cuenta todas las consecuencias acumulativas de la intervención estatal examinada ni, por tanto, los efectos reales de tal intervención. Además, a juicio del demandante, la Comisión hubiera debido buscar activamente, incluso mediante solicitudes de información, tanto pruebas de cargo como pruebas de descargo. Ahora bien, el examen comparativo de los efectos acumulativos de los tipos de gravamen y de las deducciones aplicables revela que el régimen fiscal de que se trata tuvo en realidad un efecto desfavorable para el demandante, comparado con el régimen aplicable a las sociedades anónimas. El demandante afirma que, más allá de su caso concreto, el sistema fiscal español en su conjunto estaba orientado a neutralizar las diferencias de tipos de gravamen entre sociedades anónimas y entidades sin ánimo de lucro. El Reino de España añade que la medida controvertida pretendía exclusivamente establecer un marco que permitiera sanear la situación de los clubes de fútbol profesionales.

**39.** En el marco del presente motivo de recurso, el demandante sostiene igualmente que la Decisión impugnada infringió el artículo 107 TFUE, apartado 1, pues no existía distorsión de la competencia.

**40.** El demandante sostiene por último que la Decisión impugnada vulnera la presunción de inocencia.

**41.** La Comisión solicita que se desestime el presente motivo de recurso, afirmando haber cumplido los requisitos que establece la jurisprudencia en materia de regímenes de ayudas, pues el análisis de la ayuda individualmente concedida solo se produce en la fase de recuperación de la ayuda. Afirma, además, que no se ajusta a los hechos la alegación de que ella se limitó a comparar los tipos de gravamen aplicables, sin tener en cuenta los tipos efectivos. Según la Comisión, la comparación de los tipos efectivos, a partir de los datos facilitados por las autoridades españolas durante el procedimiento administrativo, revela la existencia de una ventaja. Añade que la medida que se discute no incluía un mecanismo automático para eliminar la ventaja así conferida. A este respecto, considera inoperante la invocación por parte del demandante de las deducciones fiscales adicionales en el régimen de las S.A.D. como consecuencia de una eventual reinversión de beneficios en la adquisición de nuevos jugadores, pues está basada en datos hipotéticos. En términos generales, a su juicio, la supuesta neutralización de las diferencias de tipos de gravamen entre sociedades anónimas y entidades sin ánimo de lucro a través de las deducciones por reinversión se basa en un cálculo simplista y posiblemente erróneo del demandante, que omite tener en cuenta otras diferencias entre estos regímenes que afectan al tipo efectivo de gravamen. En cuanto al reproche de haber incumplido su obligación de examen diligente e imparcial, la Comisión afirma que no se ajusta a los hechos y que, en cualquier caso, el demandante no alegó durante el procedimiento administrativo que la diferencia entre los límites máximos de las deducciones por reinversión compensara la diferencia entre los tipos de gravamen.

**42.** Según reiterada jurisprudencia, el concepto de «ayuda estatal», tal como se define en el Tratado, tiene carácter jurídico y debe interpretarse sobre la base de elementos objetivos. Por esta razón, el juez de la Unión debe en principio, y teniendo en cuenta tanto las circunstancias concretas del litigio del que conoce como el tecnicismo o la complejidad de las apreciaciones realizadas por la Comisión, llevar a cabo un control exhaustivo por lo que respecta a la cuestión de si una medida está comprendida en el ámbito de aplicación del artículo 107 TFUE, apartado 1 (véase la sentencia de 4 de septiembre de 2014, SNCM y Francia/Corsica Ferries France, C-533/12 P y C-536/12 P, EU:C:2014:2142, apartado 15 y jurisprudencia citada).

**43.** Lo mismo puede decirse de la cuestión de si una medida confiere o no una ventaja a una empresa.

**44.** Procede recordar que se consideran ayudas las intervenciones que, bajo cualquier forma, puedan favorecer directa o indirectamente a las empresas o deban considerarse una ventaja económica que la empresa

beneficiaria no hubiera obtenido en condiciones normales de mercado (véase la sentencia de 16 de abril de 2015, Trapeza Eurobank Ergasias, C-690/13, EU:C:2015:235, apartado 20 y jurisprudencia citada).

**45.** El concepto de ayuda no solo comprende prestaciones positivas como las subvenciones, sino también las intervenciones que, bajo formas diversas, alivian las cargas que normalmente gravan el presupuesto de una empresa y que, por ello, sin ser subvenciones en el sentido estricto del término, son de la misma naturaleza y tienen efectos idénticos (sentencias de 19 de mayo de 1999, Italia/Comisión, C-6/97, EU:C:1999:251, apartado 15; de 21 de marzo de 2013, Comisión/Buczek Automotive, C-405/11 P, no publicada, EU:C:2013:186, apartado 30, y de 20 de septiembre de 2017, Comisión/Frucona Košice, C-300/16 P, EU:C:2017:706, apartado 20).

**46.** A este respecto, una medida mediante la cual las autoridades públicas conceden a determinadas empresas un trato fiscal ventajoso que, aunque no implique una transferencia de fondos estatales, coloque a los beneficiarios en una situación financiera más favorable que a los restantes contribuyentes, constituye una ayuda estatal en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1 (sentencias de 15 de marzo de 1994, Banco Exterior de España, C-387/92, EU:C:1994:100, apartado 14, y de 9 de octubre de 2014, Ministerio de Defensa y Navantia, C-522/13, EU:C:2014:2262, apartado 23).

**47.** Conviene señalar igualmente que las intervenciones estatales adoptan diversas formas y deben analizarse en función de sus efectos. Por tanto, cuando una intervención estatal conlleva consecuencias diversas para sus beneficiarios, la Comisión debe tener en cuenta el efecto acumulativo de esas consecuencias a fin de examinar la existencia de una eventual ventaja (sentencia de 13 de septiembre de 2013, Poste Italiane/Comisión, T-525/08, no publicada, EU:T:2013:481, apartado 61). En efecto, la Comisión está obligada a considerar globalmente las medidas complejas para determinar si otorgan a las empresas beneficiarias una ventaja económica que no habrían obtenido en condiciones normales de mercado (sentencia de 30 de noviembre de 2009, Francia y France Télécom/Comisión, T-427/04 y T-17/05, EU:T:2009:474, apartado 199).

**48.** Ocurre lo mismo al examinar un régimen de ayudas. A este respecto, aunque tratándose de un régimen de ayudas la Comisión puede limitarse a estudiar las características generales y abstractas del régimen de ayudas en cuestión, sin estar obligada a examinar cada caso concreto en que este régimen se aplique para verificar si contiene rasgos de ayuda (sentencia de 15 de diciembre de 2005, Unicredito Italiano, C-148/04, EU:C:2005:774, apartado 67), tal examen deberá sin embargo incluir un análisis de las diversas consecuencias que el régimen de que se trate tenga para sus beneficiarios, tanto las consecuencias favorables como las que sean desfavorables, cuando el carácter no unívoco de la supuesta ventaja resulte de las propias características del régimen.

**49.** Por otra parte, es también reiterada jurisprudencia que la Comisión se encuentra obligada, en interés de una correcta aplicación de las normas fundamentales del Tratado en materia de ayudas estatales, a tramitar el procedimiento de examen de las medidas controvertidas de manera diligente e imparcial, con el fin de disponer, al adoptar la decisión final en la que declare la existencia de la ayuda y, en su caso, su incompatibilidad o su ilegalidad, de los datos más completos y más fiables posibles a estos efectos (véase la sentencia de 3 de abril de 2014, Francia/Comisión, C-559/12 P, EU:C:2014:217, apartado 63 y jurisprudencia citada).

**50.** Además, es necesario precisar que la legalidad de una decisión de la Comisión en materia de ayudas estatales debe apreciarse en función de la información de que podía disponer la Comisión en el momento en que la adoptó (sentencias de 14 de septiembre de 2004, España/Comisión, C-276/02, EU:C:2004:521, apartado 31, y de 2 de septiembre de 2010, Comisión/Scott, C-290/07 P, EU:C:2010:480, apartado 91; véase igualmente, en este sentido, la sentencia de 10 de julio de 1986, Bélgica/Comisión, 234/84, EU:C:1986:302, apartado 16).

**51.** Son los principios que acaban de recordarse los que deben guiar el examen del presente motivo de recurso, sin que sea necesario distinguir entre la parte del motivo relativa al error de apreciación y la relativa a la violación del principio de buena administración.

**52.** En el presente caso, conviene comenzar por indicar que la medida objeto de la Decisión impugnada es el resultado de combinar la aplicación de un trato fiscal específico a las entidades sin ánimo de lucro, anterior a la



entrada en vigor de la Ley 10/1990, y una limitación de la posibilidad de adoptar esta forma jurídica, que queda reservada a determinados clubes de fútbol profesional comprendidos en el ámbito de aplicación de la excepción establecida por la Ley 10/1990. La Ley 10/1990, pese a reservar la forma jurídica de entidad sin ánimo de lucro -y, por tanto, el régimen fiscal vinculado a ella- a los cuatro clubes de fútbol incluidos en el ámbito de aplicación de esa excepción, no contiene ninguna disposición de carácter fiscal y deja, pues, intacto el contenido del régimen fiscal de las entidades sin ánimo de lucro, regulado por otras normas jurídicas. De ello se deduce que la medida que se discute consiste simplemente en la reducción del ámbito de aplicación personal del régimen de las entidades sin ánimo de lucro en el sector del deporte profesional español.

**53.** En este contexto, para apreciar si la medida en cuestión puede conferir una ventaja es preciso valorar conjuntamente los distintos componentes del régimen fiscal de las entidades sin ánimo de lucro, ya que constituyen un todo indisoluble que la Ley 10/1990 solo ha modificado, indirectamente, en lo que respecta a su ámbito de aplicación personal.

**54.** Conviene examinar, pues, si la Comisión ha acreditado de forma jurídicamente suficiente, en la Decisión impugnada, que el régimen fiscal de las entidades sin ánimo de lucro, considerado en su conjunto, era de tal naturaleza que colocaba a sus beneficiarios en una situación más ventajosa que si hubieran debido operar bajo la forma de S.A.D.

**55.** La Decisión impugnada pone de relieve la diferencia existente entre los tipos de gravamen aplicables a las entidades sin ánimo de lucro y a las S.A.D. Indica así, en los considerandos 8 y 34, que ambos tipos de gravamen han sido diferentes desde la fecha en que se adoptó la medida que se discute, en 1990, hasta el ejercicio de 2015, pues la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE n.º 288, de 28 de noviembre de 2014, p. 96939), puso fin a esa diferencia a partir de 2016. El tipo de gravamen, que se mantuvo en un 25 % para las entidades sin ánimo de lucro, era, para las S.A.D., de un 35 % hasta 2006, de un 32,5 % en 2007, de un 30 % en 2008 y, posteriormente, de un 28 % en 2015. En el Territorio Histórico de Vizcaya, por una parte, y en Navarra, por otra, donde tienen su sede dos de los cuatro clubes de fútbol a los que se refiere la Decisión impugnada, los tipos de gravamen aplicables, pese a ser diferentes, son también inferiores en el caso de que el club al que se aplican sea una entidad sin ánimo de lucro (véase el considerando 42). Por tanto, resulta exacto que, durante el período de que se trata, a los cuatro clubes beneficiarios del régimen controvertido se les aplicó un tipo de gravamen nominal preferente, en comparación con los clubes que operaban bajo la forma de S.A.D.

**56.** Sin embargo, como se ha indicado en los anteriores apartados 53 y 54, habida cuenta de la naturaleza de la medida controvertida, el examen de la ventaja derivada del tipo de gravamen preferente no puede disociarse del examen de los demás componentes del régimen fiscal de las entidades sin ánimo de lucro.

**57.** En particular, en lo que respecta a la deducción fiscal por reinversión de beneficios extraordinarios, el Real Madrid Club de Fútbol afirma, tal como se indica en el considerando 68 de la Decisión impugnada, que esta deducción era más importante para las S.A.D. que para las entidades sin ánimo de lucro. De este modo, si en el caso de las S.A.D. el porcentaje de los beneficios extraordinarios reinvertidos por ellas que podía deducirse de la cuota del impuesto era de un 12 % como máximo, en el caso de las entidades sin ánimo de lucro este límite era de un 7 %. Estos porcentajes se modificaron en varias ocasiones, pero la Decisión impugnada solo menciona los últimos porcentajes aplicables. El Real Madrid Club de Fútbol había alegado en el procedimiento administrativo, en el que participaba como interesado, que esa deducción podía ser, en función de las circunstancias, muy significativa, y que esta circunstancia explicaba, por ejemplo, que en el período comprendido entre 2000 y 2013 el régimen fiscal de las entidades sin ánimo de lucro hubiera resultado para ella «mucho más desfavorable» que el régimen de las S.A.D., según un informe elaborado por sus asesores fiscales (considerandos 26 y 27 de la Decisión impugnada). A este respecto, la alegación de la Comisión, formulada por primera vez en la vista, según la cual el régimen de ayudas controvertido había resultado en realidad ventajoso para el Real Madrid Club de Fútbol en la mayoría de los ejercicios de que se trata carece de respaldo probatorio y, en cualquier caso, no figuraba en la Decisión impugnada.

**58.** La Decisión impugnada excluye, sin embargo, que la ventaja relativa derivada de la aplicación a las S.A.D. de un límite máximo de deducciones fiscales más elevado contrarreste el tipo de gravamen preferente

aplicable a las entidades sin ánimo de lucro, a causa, por una parte, de que no se ha probado que dicho sistema de deducciones fiscales «sea, en principio y a largo plazo, más ventajoso» y, por otra parte, de que la deducción fiscal «solo se concede en determinadas condiciones, que no se aplican de forma continua» (considerando 68).

**59.** Ahora bien, la Comisión, en quien recaía la carga de la prueba de la existencia de una ventaja derivada del régimen fiscal de las entidades sin ánimo de lucro, cuyos diferentes componentes resultan indisociables en el presente caso, no podía afirmar que esa ventaja existía sin haber demostrado antes que el establecimiento de un límite máximo de deducciones fiscales menos ventajoso para las entidades sin ánimo de lucro que para las S.A.D. no llegaba a compensar la ventaja resultante de un tipo de gravamen nominal inferior (véanse, en este sentido, las sentencias de 25 de junio de 1970, Francia/Comisión, 47/69, EU:C:1970:60, apartado 7, y de 8 de diciembre de 2011, France Télécom/Comisión, C-81/10 P, EU:C:2011:811, apartado 43). A este respecto, la Comisión disponía de la posibilidad de pedir, dentro de los límites de sus obligaciones de investigación en el procedimiento administrativo, la información que resultara pertinente para la apreciación que debía realizar sobre este extremo (sentencia de 20 de septiembre de 2017, Comisión/Frucona Košice, C-300/16 P, EU:C:2017:706, apartado 71).

**60.** En el presente caso, la mera constatación del carácter condicional de la deducción fiscal no basta para satisfacer las exigencias recordadas en el apartado anterior. Por una parte, una deducción fiscal puede constituir en sí misma una ayuda (sentencia de 15 de julio de 2004, España/Comisión, C-501/00, EU:C:2004:438, apartado 120). Por lo tanto, una diferencia entre límites máximos de deducción fiscal puede conllevar un componente de ayuda, lo que, a pesar de su carácter condicional, justifica tenerla en cuenta al examinar la existencia de una ventaja derivada del régimen controvertido. Por otra parte, aunque la realización de las inversiones que justifican la aplicación de la deducción fiscal no es necesariamente una circunstancia que se repita «de forma continua», lo mismo ocurre con la obtención de beneficios. Basta con mencionar como ejemplo el hecho de que la excepción que la Ley 10/1990 establecía a la obligación de transformarse en S.A.D., condicionada a la obtención de resultados económicos positivos en los ejercicios anteriores a la adopción de la Ley, solo ha concernido, en todo el sector del deporte profesional español, a cuatro clubes. Además, al no existir, en particular, un análisis de la posibilidad de trasladar a otros ejercicios las deducciones fiscales, falta igualmente la apreciación de un eventual escalonamiento temporal de los efectos de ese mecanismo fiscal, idóneo para compensar la falta de «continuidad» del mismo que invoca la Decisión impugnada. Por lo tanto, los datos expuestos en el considerando 68 de la Decisión impugnada no permiten excluir que las menores posibilidades de deducción fiscal en el régimen de las entidades sin ánimo de lucro lleguen a contrarrestar la ventaja derivada de un tipo de gravamen nominal inferior.

**61.** La Decisión impugnada invoca igualmente un estudio aportado por el Reino de España en el procedimiento administrativo y cuyos datos recoge el considerando 35, del que se desprende que, en el período comprendido entre 2008 y 2011, con la excepción de 2010, el tipo efectivo de gravamen de las entidades sujetas al régimen fiscal general era superior al de las entidades sin ánimo de lucro. La Comisión deduce de ello, en el considerando 70, que, incluso teniendo en cuenta las diferentes posibilidades de deducción fiscal, «la imposición efectiva de la que los cuatro clubes deportivos [acogidos al régimen controvertido] se beneficiaron tiende a ser inferior a la imposición normal de las [S.A.D.]». Esta afirmación es posterior a una afirmación similar, en el considerando 67, según la cual, con arreglo a las cifras facilitadas por el Reino de España, «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».

**62.** Como han indicado el demandante y el Reino de España, las cifras facilitadas por este último no respaldan la conclusión anterior, ya que corresponden a datos agregados, referidos indistintamente a todos los sectores y a todos los operadores, mientras que, en la Decisión impugnada, la Comisión se pronuncia sobre el tipo efectivo de gravamen de los cuatro clubes beneficiarios del régimen controvertido, comparado con el tipo efectivo de gravamen de las S.A.D. Además, esos datos se refieren a cuatro ejercicios, de 2008 a 2011, mientras que el período de aplicación del régimen controvertido se extiende de 1990 a 2015 y el período, no prescrito, al que afecta la orden de recuperación de las ayudas comienza con el ejercicio fiscal de 2000 (considerando 93). Por lo tanto, el informe comunicado por el Reino de España no justificaba la afirmación de la Comisión de que, «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» (considerando 67). De ello se sigue que la Comisión incurrió en un error en la apreciación de los hechos.

**63.** Procede verificar aún si, a pesar de ese error, la Comisión, según alega, podía legítimamente basarse solo en los datos aportados por el Reino de España para concluir que existía una ventaja.

**64.** Como se ha recordado en el anterior apartado 46, para calificar un trato fiscal de ventajoso es preciso que sea de tal naturaleza que coloque a sus beneficiarios en una situación financiera más favorable que la de los restantes contribuyentes. En el presente caso, habida cuenta de la naturaleza y del ámbito de aplicación de la medida controvertida, dicha calificación requiere que el régimen fiscal de las entidades sin ánimo de lucro sea de tal naturaleza que favorezca a los cuatro clubes beneficiarios en relación con las entidades comparables sometidas al régimen general (véase, en este sentido, la sentencia de 11 de junio de 2009, ACEA/Comisión, T-297/02, EU:T:2009:189, apartado 64).

**65.** Pues bien, suponiendo que las cifras del informe presentado por el Reino de España que se recogen en el considerando 35 de la Decisión impugnada tiendan a apoyar la constatación de que existe una ventaja derivada, en general, del régimen fiscal de las entidades sin ánimo de lucro, tales cifras deben confrontarse con los datos de hecho mencionados en el anterior apartado 57, que también se aportaron a la Comisión en el procedimiento administrativo. Estos últimos datos muestran que uno de los cuatro clubes beneficiarios afirmaba que el régimen de las entidades sin ánimo de lucro había resultado mucho más desfavorable para él que el régimen general en el período comprendido entre julio de 2000 y junio de 2013, sin que la Comisión lo negara. Este período, que la Comisión califica de «un determinado período de tiempo» (considerando 68), constituye en realidad la totalidad de los ejercicios fiscales no prescritos y cerrados en la fecha en que los asesores fiscales del club de que se trata elaboraron el informe, como ha confirmado la Comisión en respuesta a una pregunta por escrito del Tribunal. Ese mismo club indicaba, como hace el demandante en sus escritos procesales, que las deducciones fiscales podían ser muy importantes en el sector de que se trata, principalmente como consecuencia de la práctica de traspaso de jugadores. La postura de la Comisión a este respecto, expuesta por primera vez en la vista y consistente en poner en entredicho la regularidad de la práctica de traspaso de jugadores en el sector del fútbol profesional, carece de respaldo probatorio y, en cualquier caso, no figuraba en la Decisión impugnada.

**66.** De ello se deduce que, en el momento en que adoptó la Decisión impugnada, la Comisión disponía de datos que ponían de manifiesto la especificidad del sector de que se trata en cuanto a la importancia de las deducciones fiscales, lo que habría debido llevarla a dudar de la posibilidad de aplicar a dicho sector las constataciones efectuadas, refiriéndose indistintamente a todos los sectores, sobre la tributación respectiva de las entidades sin ánimo de lucro y de las entidades sometidas al régimen general.

**67.** Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede hacer constar que la Comisión, a quien incumbía la carga de la prueba, no ha acreditado suficientemente con arreglo a Derecho que la medida controvertida confería una ventaja a sus beneficiarios.

**68.** Ninguna de las alegaciones formuladas por la Comisión permite desvirtuar esta conclusión.

**69.** En primer lugar, la jurisprudencia dimanante de la sentencia de 15 de diciembre de 2005, Unicredito Italiano (C-148/04, EU:C:2005:774), según la cual la Comisión puede limitarse a estudiar las características generales y abstractas del régimen de que se trate, sin estar obligada a examinar cada caso concreto en que se aplique, no la exige, en un caso como el presente, de examinar la totalidad de las consecuencias, a la vez favorables y desfavorables, que se derivan de las propias características del régimen controvertido (véase el anterior apartado 46), siendo oportuno recordar a este respecto que la carga de la prueba de la existencia de una ventaja recae en la Comisión. Además, esta jurisprudencia debe interpretarse en conexión con la obligación de la Comisión de tramitar el procedimiento de examen de las medidas controvertidas de manera diligente e imparcial, para así disponer, cuando adopte la decisión final, de los datos más completos y más fiables posibles (véase la jurisprudencia citada en el apartado 49 *supra*; véase igualmente, en este sentido, la sentencia de 28 de noviembre de 2008, Hotel Cipriani y otros/Comisión, T-254/00, T-270/00 y T-277/00, EU:T:2008:537, apartado 210). De ello se sigue que la

jurisprudencia invocada no es de tal naturaleza que ponga en entredicho la constatación de que, en el presente caso, la Comisión incurrió en un error en la apreciación de la existencia de una ventaja. De todos modos, la invocación de la jurisprudencia dimanante de la sentencia de 15 de diciembre de 2005, Unicredito Italiano (C-148/04, EU:C:2005:774), resulta inoperante, ya que el error constatado no es consecuencia de no haber examinado cada una de las situaciones de los beneficiarios, sino de no haber tenido en cuenta la especificidad del sector afectado por la medida controvertida, en lo que respecta a la importancia de las deducciones fiscales. Por lo demás, conviene señalar que la Decisión impugnada no solo califica el régimen que se discute de régimen de ayudas, sino que se pronuncia, tanto en sus fundamentos (considerando 90) como en su parte dispositiva (artículo 1), sobre las ayudas individualmente concedidas a los cuatro clubes beneficiarios, designados nominalmente, afirmando que «deben considerarse por tanto ayudas ilegales e incompatibles». De ello se deduce que, en contra de lo que sostiene la Comisión, la Decisión impugnada debe interpretarse como una decisión que se refiere a la vez a un régimen de ayudas y a unas ayudas individuales.

**70.** En segundo lugar, aun suponiendo que, como sostiene la Comisión, el demandante no haya formulado él mismo, en el procedimiento administrativo, alegaciones relativas a las deducciones fiscales, lo cierto es que, como se desprende de los razonamientos anteriores, la alegación de hecho relativa a la importancia de las deducciones fiscales para la apreciación de los efectos de la medida controvertida sí que había sido formulada en el procedimiento administrativo. Por tanto, el Tribunal se encuentra legitimado para apreciar, basándose en los datos en poder de la Comisión en la fecha en que adoptó la Decisión impugnada, si dicha institución había acreditado de modo jurídicamente suficiente la existencia de una ventaja, habida cuenta de las diferencias entre los regímenes en cuanto a la regulación de las deducciones fiscales (véase, en este sentido, el auto de 12 de diciembre de 2012, *Adriatica di Navigazione y Comitato «Venezia vuole vivere»/Comisión*, T-231/00, no publicado, EU:T:2012:667, apartados 40 y 41).

**71.** En tercer lugar, la Comisión invocó en la vista la sentencia de 8 de diciembre de 2011, *France Télécom/Comisión* (C-81/10 P, EU:C:2011:811), y en particular sus apartados 24, 45 y 50, recalcando que, a su juicio, los hechos eran muy similares en ambos casos y requerían, por consiguiente, una solución idéntica.

**72.** Así, en el apartado 24 de la sentencia de 8 de diciembre de 2011, *France Télécom/Comisión* (C-81/10 P, EU:C:2011:811), el Tribunal de Justicia concluyó que «a causa de sus características específicas, descritas en el apartado 18 de la presente sentencia, este régimen tributario particular podía hacer que el gravamen soportado por France Télécom fuera menor que el que se le habría impuesto si hubiera estado sometida al régimen de Derecho común del impuesto sobre actividades económicas». Para llegar a esta conclusión, en relación con el motivo de casación en el que la parte recurrente criticaba la conclusión del Tribunal General según la cual este régimen tributario era ventajoso en sí mismo, mientras que, según ella, dependía de una serie de factores externos a dicho régimen, el Tribunal de Justicia puso de relieve, en particular, que había quedado acreditado que ese régimen podía tener como consecuencia, y había tenido efectivamente como consecuencia, un menor gravamen para France Télécom (apartado 19). El Tribunal de Justicia indicó además que dicho régimen suponía «en cualquier caso» un beneficio bajo la forma de un tipo reducido en concepto de gastos de gestión (apartado 20), con independencia de las demás características del régimen relacionadas con el cálculo de un tipo de gravamen medio ponderado, y único, en concepto de impuesto sobre actividades económicas, lo cual, en función de las circunstancias de hecho, concretamente de la localización de los locales o terrenos en diversas entidades locales y del tipo impositivo aplicable en tales entidades, podía igualmente resultar ventajoso para France Télécom (apartado 23).

**73.** De lo que acaba de exponerse se desprende que las circunstancias del asunto en que se dictó la sentencia de 8 de diciembre de 2011, *France Télécom/Comisión* (C-81/10 P, EU:C:2011:811), deben distinguirse de las del presente caso. En efecto, por un lado, las partes en el presente procedimiento no están de acuerdo en la existencia de una ventaja, ni siquiera potencial, derivada del régimen controvertido. Por otro lado, mientras que en el régimen tributario objeto del asunto en que se dictó la sentencia de 8 de diciembre de 2011, *France Télécom/Comisión* (C-81/10 P, EU:C:2011:811), se combinaban un beneficio «en cualquier caso» y un beneficio que dependía de circunstancias variables, en el presente asunto se debate la propia existencia de un beneficio, como lo prueban los únicos datos específicos del sector mencionados en la Decisión impugnada, recordados en el anterior apartado 65. Por consiguiente, la Comisión no puede basarse en una supuesta similitud entre ambos casos

para deducir de ello que la conclusión a la que llegó el Tribunal de Justicia en el apartado 24 de la mencionada sentencia puede transponerse, tal cual, al presente asunto.

**74.** Lo mismo puede decirse de los apartados 45 y 50 de la sentencia de 8 de diciembre de 2011, France Télécom/Comisión (C-81/10 P, EU:C:2011:811), de los que la Comisión deduce, a efectos del presente asunto, que, al no existir un mecanismo que permita efectuar un cálculo compensatorio entre el beneficio obtenido del tipo de gravamen inferior y la carga resultante de unas deducciones fiscales menores, el régimen controvertido implica necesariamente la existencia de una ventaja. Del apartado 50 de la sentencia citada se deduce que el referido mecanismo era necesario, según el Tribunal de Justicia, a causa de la diferencia temporal existente entre la carga que alegaba France Télécom, como resultado de la sobreimposición aplicada durante un período determinado y el beneficio derivado del régimen impositivo aplicable con posterioridad, que era, por su parte, de duración indefinida. De ello se deducía necesariamente que, en un momento dado, el régimen ventajoso, de duración indefinida, procuraría un beneficio que excedería de la compensación de la carga sufrida anteriormente, durante un período determinado. Desde el punto de vista del Tribunal de Justicia resultaba, pues, imprescindible que se efectuara ex ante un cálculo compensatorio a fin de identificar el momento a partir del cual la compensación dejaría de ser procedente.

**75.** Por el contrario, en el presente asunto, los diferentes componentes del régimen controvertido se aplican simultáneamente, sin limitación en el tiempo. En otras palabras, no es posible afirmar que de la articulación de los diferentes elementos -favorables y desfavorables- del régimen fiscal de las entidades sin ánimo de lucro aplicado a los cuatro clubes beneficiarios se deduce que estos últimos obtendrán necesariamente una ventaja, a diferencia de lo que ocurría con los hechos en que se basó el apartado 50 de la sentencia de 8 de diciembre de 2011, France Télécom/Comisión (C-81/10 P, EU:C:2011:811). De ello se sigue una vez más que, en contra de lo que sostiene la Comisión, las constataciones efectuadas por el Tribunal de Justicia en el apartado 50 de dicha sentencia no pueden transponerse al presente asunto.

**76.** Por lo tanto, procede estimar el segundo motivo de recurso, sin que sea necesario examinar las demás alegaciones en las que el demandante sostiene, en primer lugar, que el sistema fiscal español en su conjunto estaba orientado a neutralizar las diferencias de tipos de gravamen entre sociedades anónimas y entidades sin ánimo de lucro y, en segundo lugar, que el examen comparativo de los efectos acumulativos de los tipos de gravamen y de las deducciones aplicables ponía de manifiesto que el régimen fiscal de que se trata tuvo en realidad un efecto desfavorable en su situación individual, en comparación con el régimen de las S.A.D. Del mismo modo, tampoco es necesario examinar los motivos de recurso tercero a quinto invocados por el demandante.

### Costas

**77.** A tenor del artículo 134, apartado 1, del Reglamento de Procedimiento, la parte que haya visto desestimadas sus pretensiones será condenada en costas, si así lo hubiera solicitado la otra parte. Como las pretensiones de la Comisión han sido desestimadas, procede condenarla en costas, conforme a lo solicitado por el demandante.

**78.** Según el artículo 138, apartado 1, del Reglamento de Procedimiento, los Estados miembros y las instituciones que intervengan como coadyuvantes en el litigio cargarán con sus propias costas. Por lo tanto, el Reino de España cargará con sus propias costas.

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL GENERAL (Sala Cuarta)

decide:

**1) Anular la Decisión (UE) 2016/2391 de la Comisión, de 4 de julio de 2016, relativa a la ayuda estatal SA.29769 (2013/C) (ex 2013/NN) concedida por España a determinados clubes de fútbol.**

**2) La Comisión Europea cargará con sus propias costas y con las costas en que haya incurrido el Fútbol Club Barcelona.**

**3) El Reino de España cargará con sus propias costas.**

Kanninen

Szwarcz

Iliopoulos

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 26 de febrero de 2019.

El Secretario  
E. Coulon

El Presidente  
H. Kanninen

\* Lengua de procedimiento: español.

Fuente: sitio internet del Tribunal de Justicia.