



Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta)

de 4 de marzo de 2021 *

«Recurso de casación — Ayudas de Estado — Ayuda concedida a determinados clubes de fútbol profesional — Artículo 107 TFUE, apartado 1 — Concepto de “ventaja” — Régimen de ayudas — Reglamento (UE) 2015/1589 — Artículo 1, letra d) — Tipo de gravamen reducido — Entidades sin ánimo de lucro — Deducción fiscal menos ventajosa — Relevancia — Adhesión a la casación — Artículos 169 y 178 del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia»

En el asunto C-362/19 P,

que tiene por objeto un recurso de casación interpuesto, con arreglo al artículo 56 del Estatuto del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, el 6 de mayo de 2019,

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

parte recurrente en casación,

y en el que las otras partes en el procedimiento son:

Fútbol Club Barcelona, con domicilio en Barcelona, representado por los Sres. R. Vallina Hoset, J. Roca Sagarra y J. del Saz Cordero, la Sra. A. Sellés Marco y el Sr. R. Salas Lúcia, abogados,

parte demandante en primera instancia,

Reino de España, representado por las Sras. S. Centeno Huerta y M. J. Ruiz Sánchez y por el Sr. A. Rubio González, en calidad de agentes,

parte coadyuvante en primera instancia,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

integrado por el Sr. E. Regan (Ponente), Presidente de Sala, el Sr. K. Lenaerts, Presidente del Tribunal de Justicia, en funciones de Juez de la Sala Quinta, y los Sres. M. Ilešič, C. Lycourgos e I. Jarukaitis, Jueces;

Abogado General: Sr. G. Pitruzzella;

Secretaria: Sra. L. Carrasco Marco, administradora;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 24 de junio de 2020;

* Lengua de procedimiento: español.

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 15 de octubre de 2020;

dicta la siguiente

Sentencia

- 1 Mediante su recurso de casación, la Comisión Europea solicita la anulación de la sentencia del Tribunal General de 26 de febrero de 2019, Fútbol Club Barcelona/Comisión (T-865/16, en lo sucesivo, «sentencia recurrida», EU:T:2019:113), mediante la que este anuló 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; en lo sucesivo, «Decisión controvertida»).

Derecho de la Unión

- 2 El artículo 1 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), que lleva como epígrafe «Definiciones», establece:

«A efectos del presente Reglamento, se entenderá por:

[...]

- b) “ayuda existente”:

- i) [...] toda ayuda que existiese antes de la entrada en vigor del [Tratado FUE] en el Estado miembro respectivo, es decir, los regímenes de ayuda y las ayudas individuales que se hubieran llevado a efecto con anterioridad a la entrada en vigor del [Tratado FUE] en el Estado miembro respectivo y sigan siendo aplicables con posterioridad a la misma;

[...]

- c) “nueva ayuda”: toda ayuda, es decir, los regímenes de ayudas y ayudas individuales, que no sea ayuda existente, incluidas las modificaciones de ayudas existentes;
- d) “régimen de ayudas”: el dispositivo con arreglo al cual se pueden conceder ayudas individuales a las empresas definidas en el mismo de forma genérica y abstracta, sin necesidad de medidas de aplicación adicionales, así como todo dispositivo con arreglo al cual pueda concederse ayuda, no vinculada a un proyecto específico, a una o varias empresas por un período indefinido o por un importe ilimitado;
- e) “ayuda individual”: la ayuda que no se concede en virtud de un régimen de ayudas y la ayuda concedida con arreglo a un régimen de ayudas pero que debe notificarse;

[...]».

- 3 Los artículos 21 a 23 de este Reglamento figuran en su capítulo VI, dedicado al procedimiento aplicable a los regímenes de ayudas existentes.
- 4 El artículo 4 del Reglamento (CE) n.º 794/2004 de la Comisión, de 21 de abril de 2004, por el que se establecen disposiciones de aplicación del Reglamento 2015/1589 (DO 2004, L 140, p. 1), en su versión modificada por el Reglamento (UE) 2015/2282 de la Comisión, de 27 de noviembre de 2015

(DO 2015, L 325, p. 1), que lleva como epígrafe «Procedimiento de notificación simplificada de determinadas modificaciones de ayudas existentes», establece, en su apartado 1, primera frase, que, a efectos de la letra c) del artículo 1 del Reglamento 2015/1589, «se entenderá por 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]».

Antecedentes del litigio y Decisión controvertida

- 5 Los antecedentes del litigio, como resultan de los apartados 1 a 6 de la sentencia recurrida, son los siguientes:

«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 [...] 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 [...] 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.

[...]

6 En [la] Decisión [controvertida], 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 [controvertida]). 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 [controvertida] 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 ante el Tribunal General y sentencia recurrida

- 6 Mediante demanda presentada en la Secretaría del Tribunal General el 7 de diciembre de 2016, el Fútbol Club Barcelona (en lo sucesivo, «FC Barcelona») interpuso recurso por el que solicitaba la anulación de la Decisión controvertida.
- 7 Mediante decisión de 25 de abril de 2017, el Presidente de la Sala Cuarta del Tribunal General admitió la intervención del Reino de España en el procedimiento en apoyo de las pretensiones del FC Barcelona.
- 8 En apoyo de su recurso, el FC Barcelona formuló cinco motivos. El primero se basaba en la infracción del artículo 49 TFUE, en conjunción con los artículos 107 TFUE y 108 TFUE y el artículo 16 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, por no haberse tenido en cuenta en la Decisión controvertida que la medida que se discute infringía la libertad de establecimiento. El segundo motivo se fundaba en la infracción del artículo 107 TFUE, apartado 1, a causa de un error de apreciación de la Comisión en cuanto a la existencia de una ventaja, y en la violación del principio de buena administración en el examen de la existencia de dicha ventaja. El tercer motivo se basaba en la violación de los principios de protección de la confianza legítima y de seguridad jurídica. El cuarto motivo se fundaba en la infracción del artículo 107 TFUE, apartado 1, por no haber tenido en cuenta la Comisión que la medida controvertida estaba justificada por la lógica interna del sistema fiscal. Por último, el quinto motivo se basaba en la infracción del artículo 108 TFUE a causa de que la Comisión había ordenado la recuperación de una ayuda existente y no había respetado el procedimiento establecido para este tipo de ayudas.
- 9 Mediante la sentencia recurrida, el Tribunal General, tras haber desestimado, en los apartados 25 a 37, el primer motivo, estimó el segundo motivo.
- 10 A este respecto, el Tribunal General consideró, como en particular se desprende de los apartados 59 y 67 de dicha sentencia, que la Comisión, a quien incumbía la carga de la prueba, no había acreditado suficientemente con arreglo a Derecho que la medida nacional controvertida —la cual resultaba de combinar el régimen fiscal específico aplicable a las entidades sin ánimo de lucro con la excepción, introducida por la disposición adicional séptima de la Ley 10/1990, que ofrecía a los clubes de fútbol profesionales que cumpliesen el requisito de haber obtenido resultados económicos positivos antes de la aprobación de esta Ley la posibilidad de no reconvertirse en S. A. D. y seguir funcionando bajo la forma jurídica de entidad sin ánimo de lucro (en lo sucesivo, «medida controvertida») — confería una ventaja a sus beneficiarios, habida cuenta de la existencia de un porcentaje de deducción por reinversión de beneficios extraordinarios menos favorable para estas entidades que el aplicable a las S. A. D.
- 11 En consecuencia, el Tribunal General, sin examinar los otros tres motivos esgrimidos por el FC Barcelona, anuló la Decisión controvertida.

Pretensiones de las partes

- 12 Mediante su recurso de casación, la Comisión solicita al Tribunal de Justicia que:
 - Anule la sentencia recurrida.
 - Devuelva el asunto al Tribunal General.
 - Reserve la decisión sobre las costas.

- 13 El FC Barcelona y el Reino de España solicitan que se desestime el recurso de casación y se condene en costas a la Comisión.

Sobre el recurso de casación

- 14 En apoyo de su recurso de casación, la Comisión formula un motivo único, que se divide en dos partes, basado en que el Tribunal General infringió en la sentencia recurrida el artículo 107 TFUE, apartado 1, por lo que se refiere, por un lado, al concepto de «ventaja» que puede constituir una «ayuda de Estado», a los efectos de esta disposición, y, por otro lado, a la obligación de diligencia que incumbe a la Comisión en el marco del examen de la existencia de una ayuda y a la carga de la prueba que tiene la Comisión de demostrar la existencia de una ventaja.

Alegaciones de las partes

- 15 Mediante la primera parte de su motivo único, la Comisión sostiene que el Tribunal General incurrió en errores de Derecho al apreciar el examen que ella debe efectuar para determinar si un régimen fiscal otorga una ventaja a sus beneficiarios y, por lo tanto, si ese régimen puede constituir una «ayuda de Estado» a los efectos del artículo 107 TFUE, apartado 1.
- 16 En particular, la Comisión considera que el Tribunal General concluyó erróneamente que estaba obligada a analizar no solo los criterios inherentes al régimen controvertido que tienen la capacidad de situar a los beneficiarios en una posición más favorable que la de otras empresas sujetas al régimen general, como un tipo de gravamen reducido, sino también elementos desfavorables de dicho régimen que dependen de circunstancias externas a este y que varían en cada ejercicio fiscal, como la deducción fiscal por reinversión de beneficios extraordinarios, la cual depende de decisiones de inversión tomadas por las empresas beneficiarias, aun cuando estos elementos desfavorables sean de naturaleza aleatoria, no puedan neutralizar sistemáticamente la ventaja y no puedan preverse en un examen *ex ante* del régimen fiscal controvertido.
- 17 En primer lugar, la Comisión alega que, contrariamente a lo que indica el Tribunal General en el apartado 69 de la sentencia recurrida, el análisis efectuado en la Decisión controvertida versó exclusivamente sobre un régimen de ayudas, y no también sobre ayudas individuales. Afirma que el Tribunal General interpretó erróneamente tanto esta Decisión como el artículo 1, letra d), del Reglamento 2015/1589. Según la Comisión, aunque en el asunto de autos se puede identificar a los beneficiarios del régimen de ayudas examinado, la medida controvertida consiste en un dispositivo con arreglo al cual puede concederse ayuda, no vinculada a un proyecto específico, a una o varias empresas por un período indefinido o por un importe ilimitado, en el sentido de esa disposición. En consecuencia, estima que podía limitarse a analizar las características generales del régimen fiscal controvertido para demostrar que concurrían los criterios constitutivos de una ayuda de Estado y no estaba obligada a examinar la materialización efectiva de la ayuda controvertida con respecto a cada club beneficiario. En su opinión, esta materialización concreta solo debía determinarse en el momento de la recuperación.
- 18 En segundo lugar, la Comisión sostiene que, al examinar una medida nacional que pueda constituir una ayuda de Estado, debe situarse en el momento de la adopción del régimen fiscal en cuestión y proceder a una apreciación *ex ante* para determinar si dicho régimen es apto para otorgar una ventaja. Para apreciar si existe una ayuda de Estado, una medida aplicada sin una notificación previa no puede ser tratada de manera más favorable que una medida notificada.
- 19 La Comisión considera que de ello se sigue que el elemento determinante del análisis del criterio de la existencia de una ventaja es la aptitud de la medida de que se trate para conceder una ventaja. Por consiguiente, el hecho de que pueda demostrarse, sobre la base de elementos ulteriores, que, en un

número determinado de casos, la ventaja no se ha materializado no es determinante a efectos de la apreciación de la existencia de una ventaja, *a fortiori* cuando la Comisión debe analizar un régimen de ayudas. En opinión de la Comisión, si, en un ejercicio determinado, las ventajas derivadas del régimen en cuestión son completamente compensadas por las desventajas resultantes del mismo, la ventaja no se materializará en ese ejercicio y, por tanto, no será necesario llevar a cabo ninguna recuperación del beneficiario de quien se trate en ese ejercicio concreto.

- 20 De conformidad con tales principios, prosigue la Comisión, la aplicación de un tipo de gravamen reducido en el impuesto de sociedades a determinadas empresas constituye una ventaja en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1, ya que puede favorecer directa o indirectamente a esas empresas. Dicha ventaja se materializa cada vez que dichas empresas producen beneficios, que forman la base imponible del impuesto.
- 21 La Comisión aduce que, si bien es cierto que el régimen fiscal de las entidades sin ánimo de lucro preveía una deducción fiscal por reinversión de beneficios extraordinarios menor que la contemplada por el régimen general del impuesto de sociedades, el Tribunal General cometió un error de Derecho, en particular en los apartados 53, 56, 60, 66 y 73 a 76 de la sentencia recurrida, en su apreciación del vínculo entre los elementos favorables y los elementos desfavorables del régimen fiscal de las entidades sin ánimo de lucro. Cuando un régimen particular incluye también ciertas desventajas o elementos desfavorables que únicamente se materializan en función de circunstancias externas al régimen y variables según cada ejercicio, no se puede considerar que dichos elementos neutralicen la ventaja, a menos que guarden con la misma un vínculo que permita asegurar la neutralización de dicha ventaja en todos los ejercicios. La Comisión concluye que no sucede así en el caso de autos.
- 22 La Comisión arguye, para empezar, que, aunque el tipo de gravamen y el tipo aplicable a la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios formen parte tanto del régimen general como del régimen específico de las entidades sin ánimo de lucro, el montante de las deducciones depende de un factor externo al régimen y sin vínculo alguno con la aplicación del tipo de gravamen. Ese montante está ligado a la política de reinversión de cada club en relación con los traspasos de jugadores en un ejercicio fiscal concreto. Se trata, por tanto, de un elemento aleatorio e independiente de la ventaja que resulta de la aplicación del tipo de gravamen reducido, y cuyo efecto solo se puede medir en el momento de la materialización de la ventaja en cada ejercicio fiscal. En contra de lo declarado por el Tribunal General, este elemento, en consecuencia, no puede ser apreciado de forma indisoluble de la aplicación del tipo de gravamen reducido, que, de por sí, es capaz de otorgar una ventaja a los clubes que disfrutan de él.
- 23 A continuación, la Comisión aduce que el régimen fiscal de las entidades sin ánimo de lucro no garantiza que los elementos desfavorables de este régimen neutralicen sistemáticamente las ventajas que conlleva. El tipo de gravamen se aplica a los beneficios, que son el resultado de la actividad corriente de la empresa de que se trate, mientras que la deducción se basa en la reinversión de determinados beneficios extraordinarios, que, en el ámbito del fútbol, se originan concretamente con los traspasos de los jugadores. De ello se sigue que ambos elementos de dicho régimen fiscal no son comparables y, por tanto, no se pueden neutralizar entre sí.
- 24 Por último, la Comisión alega que la materialización efectiva de la ventaja se aprecia para cada ejercicio fiscal en el marco del impuesto devengado anualmente y, en consecuencia, puede variar de año en año. Según la Comisión, dicha materialización también incluye los créditos fiscales que los clubes pueden aplicarse en cada ejercicio fiscal y que no se pueden establecer de antemano.
- 25 En tercer lugar, la Comisión estima que de lo anterior se desprende que, en los apartados 72 a 75 de la sentencia recurrida, el Tribunal General hizo una lectura errónea de la sentencia de 8 de diciembre de 2011, *France Télécom/Comisión* (C-81/10 P, EU:C:2011:811). Si bien es verdad que existen ciertas diferencias entre el régimen fiscal del caso de autos y el controvertido en dicha sentencia, de esta última se desprende con claridad que debe considerarse que un régimen fiscal especial otorga una

ventaja a sus beneficiarios cuando puede hacer, en el momento de su adopción, que la tributación soportada por estos sea menor, aunque la materialización efectiva de esa ventaja dependa de circunstancias externas.

- 26 En la segunda parte del motivo único de casación, la Comisión alega que el Tribunal General incurrió en error de Derecho al interpretar equivocadamente la obligación de diligencia y la carga de la prueba de la existencia de una ventaja que a ella le incumbe.
- 27 En opinión de la Comisión, el Tribunal General le reprochó erróneamente, en el apartado 59 de la sentencia recurrida, que no hubiera solicitado información que le permitiera probar 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 compensaba la ventaja resultante del tipo de gravamen inferior. Según la Comisión, a la luz de las consideraciones expuestas en el marco de la primera parte del motivo único de casación, esa prueba no era necesaria. Habría sido materialmente imposible predecir, en el momento de la adopción del régimen fiscal controvertido, cómo se combinaría el tipo de gravamen reducido con la cuantía deducible en concepto de deducción por reinversión de beneficios extraordinarios. No es necesario realizar un análisis *ex post* de la materialización de la ventaja, como el que exige el Tribunal General, para establecer la existencia de una ventaja otorgada por una ayuda de Estado. La Comisión concluye que la solución que adoptó el Tribunal General en la sentencia recurrida favorece a los regímenes de ayudas no notificados con respecto a los regímenes de ayudas notificados.
- 28 El FC Barcelona sostiene, con carácter preliminar, que determinados argumentos y elementos esgrimidos por la Comisión en su recurso de casación son inoperantes.
- 29 Para empezar, según el FC Barcelona, la Comisión invoca hechos nuevos y aporta nuevas pruebas. Esta alega por primera vez que la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios es un factor aleatorio e independiente del tipo nominal del impuesto de sociedades y aporta por primera vez, en anexo a su escrito de réplica, un documento que versa sobre los traspasos efectuados, en particular, por el FC Barcelona. La Comisión formula asimismo una serie de nuevas alegaciones sobre la legislación nacional referente a la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios.
- 30 En segundo lugar, el FC Barcelona indica que la Comisión da por acreditadas cuestiones de hecho rebatidas en la sentencia recurrida. En particular, afirma que no es cierto que la Comisión demostrara, en el considerando 35 de la Decisión controvertida, que el régimen fiscal de las entidades sin ánimo de lucro es más favorable que el régimen fiscal común de las S. A. D. Además, esa alegación cuestiona la apreciación de los hechos que realizó el Tribunal General en los apartados 61 y 62 de la sentencia recurrida.
- 31 Por último, el FC Barcelona aduce que la Comisión realiza afirmaciones sobre la Decisión controvertida que no se corresponden con la realidad. La Comisión no constató ni en el considerando 95 de esta Decisión ni en ninguna otra parte de la misma que el importe de la recuperación sería determinado por las autoridades españolas y que debería evaluarse caso a caso.
- 32 En cuanto al fondo del recurso de casación, el FC Barcelona, por lo que respecta a la primera parte del motivo único de casación de la Comisión, alega, en primer término, que la medida objeto de la Decisión controvertida no constituye un régimen de ayudas, sino que consiste en ayudas individuales a los cuatro clubes específicamente identificados. En esa Decisión, la Comisión describió una medida destinada únicamente a cuatro clubes de fútbol, al tiempo que afirmaba que ningún otro club podía acogerse a ella. Pues bien, cuando una legislación nacional tiene como único objetivo favorecer a empresas concretas e identificadas, esa legislación no puede ser considerada un régimen de ayudas, sino una o varias ayudas individuales.

- 33 El FC Barcelona sostiene, en segundo término, que el régimen fiscal de las entidades sin ánimo de lucro no otorgó ninguna ventaja a los cuatro clubes de que se trata. Desde un punto de vista jurídico, el sistema fiscal español está diseñado para tender a la neutralidad impositiva y, por lo tanto, para que el tipo de gravamen efectivo aplicable a las entidades sin ánimo de lucro sea el mismo que el tipo efectivo aplicable a las entidades mercantiles. Desde un punto de vista práctico, lo que resulta determinante para apreciar la existencia de una ventaja son los efectos, no la forma jurídica. La Comisión está obligada a analizar todos los elementos del régimen jurídico en cuestión, esto es, tanto los que concedan una ventaja como los que la compensen, así como sus efectos acumulativos.
- 34 Pues bien, en el presente caso, según el FC Barcelona, la obligación de transformarse en S. A. D. tenía incidencia no solo en el tipo de gravamen, sino también en el nivel de las deducciones aplicables. Por tanto, a la hora de evaluar la medida nacional de que se trata de manera adecuada, debían haberse tenido en cuenta tanto los indicios y pruebas que sugerían que existía una ayuda como los indicios y pruebas de que esta no existía. En particular, dada la importancia de los traspasos en el fútbol profesional, siempre resulta más beneficioso a largo plazo el régimen fiscal que ofrezca las mayores deducciones vinculadas a dichos traspasos, a saber, el régimen fiscal para entidades mercantiles. En consecuencia, la Comisión erró por partida doble en la apreciación de la existencia de una ventaja. Por un lado, se centró en el tipo de gravamen nominal, cuando lo importante es el tipo de gravamen efectivo. Por otro lado, como el sistema fiscal prevé créditos fiscales cuyos efectos pueden diferirse a lo largo de varios ejercicios, el análisis debía haber sido a medio o largo plazo.
- 35 En tercer término, el FC Barcelona considera que el régimen fiscal controvertido en el caso de autos no guarda ninguna semejanza con el régimen fiscal analizado en la sentencia de 8 de diciembre de 2011, *France Télécom/Comisión* (C-81/10 P, EU:C:2011:811). Para empezar, a los cuatro clubes de que se trata no se les aplica ninguna excepción al régimen fiscal común, sino que se les aplican las normas habituales para entidades sin ánimo de lucro. A continuación, no hay ninguna prueba que demuestre que el régimen fiscal aplicable a estos cuatro clubes sea más favorable. Por último, en este caso no se cuestiona el importe de la ayuda, sino la existencia misma de dicha ayuda.
- 36 Por lo que se refiere a la segunda parte del motivo único del recurso de casación, el FC Barcelona alega que la obligación de imparcialidad y el deber de diligencia obligan a la Comisión a analizar todos los efectos de la medida, incluidos los efectos que compensan o neutralizan una eventual ventaja.
- 37 En primer término, el FC Barcelona estima que la Comisión confunde la existencia de una ventaja con la cuantificación de la ayuda. El concepto de «ventaja» es el mismo para las ayudas individuales y para los regímenes de ayudas. El criterio fundamental radica en los efectos de la medida para el beneficiario potencial. En consecuencia, la Comisión no puede efectuar un análisis parcial de los efectos de una medida, teniendo en cuenta los efectos que generan una ventaja, como el tipo de gravamen nominal, pero desechando los efectos que la compensan, como las deducciones. En la Decisión controvertida, la Comisión omitió analizar diferentes características generales del régimen controvertido, como las deducciones aplicables, el carácter habitual de estas deducciones en el mercado pertinente o la importancia de los créditos fiscales.
- 38 En segundo término, el FC Barcelona sostiene que la necesidad de realizar un análisis *ex ante* no se opone a que se tengan en cuenta las deducciones. En efecto, la Comisión tiene la facultad de solicitar al Estado miembro en cuestión que le envíe unas estimaciones del impacto de la medida o cálculos de su impacto en ejercicios ya pasados. En el caso de medidas que han sido aplicadas, pero que no han sido notificadas, puede tenerse en cuenta cómo funciona el régimen en la práctica. En cualquier caso, en la Decisión controvertida no se efectuó ningún análisis *ex ante*.
- 39 En tercer término, el FC Barcelona estima que la Comisión, que tiene la obligación de tramitar el procedimiento administrativo con diligencia e imparcialidad, debe apreciar con igual intensidad los elementos que apunten a que existe una ayuda y aquellos que apunten a que no existe. Por lo tanto,

la Comisión no puede centrarse únicamente en los elementos que demuestren la existencia de una ayuda. Por consiguiente, debería haber atendido al tipo de gravamen efectivo, teniendo en cuenta las deducciones que se pusieron de manifiesto durante el procedimiento administrativo.

- 40 En cuarto término, el FC Barcelona aduce que la obligación que incumbe a la Comisión de probar que existe una ventaja implica analizar todos los efectos acumulativos de la medida para los beneficiarios. No basta, por tanto, con analizar solamente el tipo de gravamen nominal. Además, una prueba que se basa en la mera comparación de los tipos nominales no es adecuada, ya que un régimen fiscal está formado por un conjunto de normas que incluye también deducciones, normas de cálculo de la base imponible y exenciones. Cuando, como en el caso de autos, se aporta a la Comisión un indicio que potencialmente apunta a que no existe una ventaja, a esta le incumbe la carga de recabar la información necesaria solicitándosela al Estado miembro en cuestión.
- 41 El Reino de España observa, en primer lugar, que los errores en la apreciación de la naturaleza de ayuda de Estado de las medidas fiscales pueden afectar al equilibrio institucional previsto en los Tratados, en la medida en que el artículo 107 TFUE no faculta a la Comisión para legislar de forma autónoma sobre el impuesto de sociedades. El tipo de gravamen es un elemento esencial del régimen jurídico de un impuesto y afecta a la autonomía fiscal y competencia de los Estados miembros. El examen poco riguroso de la Comisión alteraría, por tanto, las competencias de los Estados miembros.
- 42 El Reino de España estima, en segundo lugar, que resulta erróneo considerar que la mera existencia de un tipo de gravamen diferente implica la existencia de una ayuda de Estado. Por mucho que el tipo de gravamen sea un elemento esencial de toda medida fiscal, no basta fundar la existencia de una ayuda de Estado en la constatación de que el régimen fiscal controvertido, examinado *ex ante*, es capaz de otorgar una ventaja anual por el simple hecho de que existe un tipo de gravamen inferior, con independencia de la aplicación o no de créditos fiscales. La aplicación de este criterio llevaría a considerar que toda diferenciación en el tipo de gravamen entre empresas determina el otorgamiento de una ventaja, lo cual no es cierto. Un legislador racional diseña una medida fiscal tomando en consideración las consecuencias que se derivan de la aplicación tanto del tipo de gravamen como de las deducciones. Así pues, las deducciones no pueden verse como algo ajeno a la fijación del tipo de gravamen o como un aspecto aleatorio y dependiente de factores externos.
- 43 En el caso de autos, el análisis de la evolución que ha experimentado la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios en el Derecho tributario español a resultas de las diferentes modificaciones legislativas adoptadas demuestra que, en la fijación de los tipos de gravamen, el legislador nacional tuvo en cuenta los elementos de delimitación de la deuda tributaria. Existe, por tanto, un vínculo claro entre la fijación del tipo de gravamen y el tipo de deducción aplicable, como elementos que determinan la cuantía de la deuda tributaria y que, por ello, están estrechamente ligados entre sí. Por consiguiente, tanto por la importancia de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, en particular en el ámbito del fútbol, como por el carácter recurrente en el tiempo de esta deducción, no se puede disociar el tipo de gravamen de otros componentes del régimen fiscal.
- 44 En tercer lugar, el Reino de España considera que la sentencia de 8 de diciembre de 2011, *France Télécom/Comisión* (C-81/10 P, EU:C:2011:811), no es pertinente para el caso de autos. A diferencia del asunto que dio lugar a esa sentencia, que planteaba cuestiones relativas a la identificación de una ventaja en el contexto de unas medidas fiscales específicas para un único operador económico, en el asunto de autos —que se refiere a una norma, la obligación de los clubes de fútbol profesionales de convertirse en S. A. D., que no tenía ningún objeto tributario— lo que se discute es la propia existencia de una ventaja.
- 45 En cuarto lugar, el Reino de España afirma que el estándar de la carga de la prueba exigido por el Tribunal General en la sentencia recurrida no es superior al que exige el Tribunal de Justicia en su jurisprudencia, como resulta, en particular, de la sentencia de 21 de diciembre de 2016, *Comisión/World Duty Free Group y otros* (C-20/15 P y C-21/15 P, EU:C:2016:981), apartados 54

y 123. El examen diligente e imparcial al que la Comisión está obligada a proceder, en especial por lo que atañe a la existencia de una auténtica ventaja económica, debe garantizar que, a la hora de adoptar la decisión final, dispone de los elementos más completos y fiables a tal efecto. En el presente asunto, no se hizo así, pues la Comisión se limitó a constatar la existencia de un tipo de gravamen reducido.

Apreciación del Tribunal de Justicia

Sobre la admisibilidad

- 46 Por lo que se refiere a la admisibilidad de determinados elementos y alegaciones de la Comisión en apoyo del presente recurso de casación, a la que se opone el FC Barcelona por considerar que esos elementos y alegaciones son inoperantes, procede recordar que del artículo 256 TFUE, apartado 1, párrafo segundo, y del artículo 58, párrafo primero, del Estatuto del Tribunal de Justicia de la Unión Europea resulta que el recurso de casación se limita a las cuestiones de Derecho. El Tribunal General es, por tanto, el único competente para comprobar y apreciar los hechos pertinentes y para valorar las pruebas. La apreciación de tales hechos y la valoración de las pruebas no constituye una cuestión de Derecho sujeta, como tal, al control del Tribunal de Justicia en sede de casación, salvo cuando tales hechos o pruebas hayan sido desnaturalizados (véase, en particular, la sentencia de 4 de marzo de 2020, *Buonotourist/Comisión*, C-586/18 P, EU:C:2020:152, apartado 67 y jurisprudencia citada).
- 47 Además, según el artículo 170, apartado 1, del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia, el recurso de casación no podrá modificar el objeto del litigio planteado ante el Tribunal General. En el procedimiento de casación, la competencia del Tribunal de Justicia se limita, en efecto, a la apreciación de la solución jurídica dada a los motivos debatidos ante los jueces que conocieron del asunto en primera instancia. Por tanto, una parte no puede invocar por primera vez ante el Tribunal de Justicia un motivo que no ha invocado ante el Tribunal General, ya que ello equivaldría a permitirle plantear al Tribunal de Justicia, cuya competencia en materia de recurso de casación es limitada, un litigio más extenso que aquel del que conoció el Tribunal General (véase, en particular, la sentencia de 29 de julio de 2019, *Bayerische Motoren Werke y Freistaat Sachsen/Comisión*, C-654/17 P, EU:C:2019:634, apartado 69 y jurisprudencia citada). No obstante, un recurrente puede interponer un recurso de casación alegando motivos derivados de la propia sentencia recurrida y por los que se pretenda criticar sus fundamentos jurídicos (véase, en particular, la sentencia de 26 de febrero de 2020, *SEAE/Alba Aguilera y otros*, C-427/18 P, EU:C:2020:109, apartado 54 y jurisprudencia citada).
- 48 En primer lugar, en la medida en que el FC Barcelona reprocha a la Comisión que sostenga por primera vez, mediante la argumentación que desarrolla en apoyo de la primera parte del motivo único de su recurso de casación, que la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios es un factor aleatorio e independiente del tipo de gravamen reducido del impuesto sobre sociedades aplicable a las entidades sin ánimo de lucro, procede recordar que, como se desprende de los apartados 59 y 67 de la sentencia recurrida, el Tribunal General anuló la Decisión controvertida, en esencia, por considerar que la Comisión, a quien incumbía la carga de probar la existencia de una ventaja, no había acreditado suficientemente con arreglo a Derecho, al no haber realizado una investigación lo bastante profunda, que la medida controvertida confería tal ventaja a sus beneficiarios.
- 49 Concretamente, como se desprende en particular de los apartados 57 a 60, 65, 66 y 69 de dicha sentencia, el Tribunal General estimó, a este respecto, que la Comisión no había tomado en consideración, en violación del artículo 107 TFUE, apartado 1, y del principio de buena administración, la especificidad del sector del fútbol profesional debida a la importancia que en él tiene la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, pese a constituir esta, en opinión del

Tribunal General, un componente indisoluble del régimen fiscal de las entidades sin ánimo de lucro capaz de contrarrestar la ventaja resultante del tipo de gravamen inferior de que estas entidades disfrutaban.

- 50 En estas circunstancias, resulta que la argumentación de la Comisión tiene por objeto refutar las constataciones realizadas por el Tribunal General, en la sentencia recurrida, en relación con los elementos que estaba obligada a tomar en consideración —y más concretamente con la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios— en orden a determinar si la medida controvertida confiere una ventaja a sus beneficiarios y, en consecuencia, puede estar comprendida en el concepto de «ayuda de Estado» a los efectos del artículo 107 TFUE, apartado 1.
- 51 De esta forma, la Comisión plantea una cuestión de Derecho mediante la que critica la procedencia de la solución jurídica adoptada por el Tribunal General en la sentencia recurrida. Conforme a la jurisprudencia recordada en el apartado 47 de la presente sentencia, la argumentación que desarrolla sobre este punto es por tanto admisible.
- 52 En segundo lugar, en la medida en que el FC Barcelona reprocha a la Comisión que sostenga, mediante la argumentación que desarrolla en apoyo de la primera parte del motivo único de su recurso de casación, que demostró, en la Decisión controvertida, que el régimen fiscal de las entidades sin ánimo de lucro era más favorable que el de las S. A. D., basta con señalar que, en contra de lo que alega el FC Barcelona, la Comisión en modo alguno pretende cuestionar con esa argumentación una constatación de hecho del Tribunal General.
- 53 En efecto, como se desprende de los apartados 48 y 49 de la presente sentencia, el Tribunal General no se pronunció, en la sentencia recurrida, acerca de si la medida controvertida confería efectivamente una ventaja a sus beneficiarios, sino que se limitó a declarar que la Comisión no había acreditado suficientemente con arreglo a Derecho la existencia de tal ventaja, puesto que no había examinado si la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios era capaz de compensar, por lo que respecta al FC Barcelona, el beneficio resultante de la aplicación del tipo de gravamen reducido.
- 54 En estas circunstancias, resulta que esta argumentación de la Comisión tiene por objeto impugnar las apreciaciones por las que el Tribunal General consideró, en la sentencia recurrida, que no había acreditado suficientemente con arreglo a Derecho la existencia de una ventaja comprendida en el artículo 107 TFUE, apartado 1. Conforme a las consideraciones recordadas en el apartado 46 de la presente sentencia, el examen de tal cuestión de Derecho es admisible en sede de casación.
- 55 De ello resulta que el presente recurso de casación, y en particular la primera parte de su motivo único considerada en su conjunto, contra la que se dirigen las objeciones del FC Barcelona, es admisible.
- 56 Por lo demás, en la medida en que el FC Barcelona impugna, de manera más puntual, como resulta de los apartados 29 y 31 de la presente sentencia, la admisibilidad, por un lado, de un documento aportado por la Comisión en anexo a su escrito de réplica que versa sobre los traspasos realizados, en particular, por el FC Barcelona y, por otro lado, de determinadas alegaciones sobre los hechos o las disposiciones del Derecho nacional referentes a la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, sus argumentos se examinarán, en la medida necesaria, en el marco de la apreciación sobre la procedencia del recurso de casación.

Sobre el fondo

- 57 Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, la calificación de una medida nacional de «ayuda de Estado», a efectos del artículo 107 TFUE, apartado 1, exige que concurran todos los requisitos siguientes. En primer lugar, debe tratarse de una intervención del Estado o mediante fondos estatales. En segundo lugar, tal intervención debe poder afectar a los intercambios comerciales entre

los Estados miembros. En tercer lugar, debe conferir una ventaja selectiva a su beneficiario. En cuarto lugar, debe falsear o amenazar falsear la competencia (véase, en particular, la sentencia de 17 de septiembre de 2020, *Compagnie des pêches de Saint-Malo*, C-212/19, EU:C:2020:726, apartado 38 y jurisprudencia citada).

- 58 En cuanto al requisito según el cual la medida de que se trate debe conferir una ventaja a su beneficiario, se desprende, asimismo, de jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia que se consideran ayudas de Estado las intervenciones que, bajo cualquier forma, puedan favorecer directa o indirectamente a las empresas o que deban considerarse una ventaja económica que la empresa beneficiaria no hubiera obtenido en condiciones normales de mercado (véase, en particular, la sentencia de 17 de septiembre de 2020, *Compagnie des pêches de Saint-Malo*, C-212/19, EU:C:2020:726, apartado 39 y jurisprudencia citada).
- 59 Así pues, el concepto de «ayuda de Estado» es más amplio que el de «subvención», ya que comprende no solo prestaciones positivas, como subvenciones, préstamos o tomas de participación en el capital de las empresas, sino también las intervenciones que, bajo formas diversas, alivian las cargas que normalmente recaen sobre 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 (véanse, en particular, las sentencias de 16 de julio de 2015, *BVVG*, C-39/14, EU:C:2015:470, apartado 26, y de 20 de septiembre de 2017, *Comisión/Frucona Košice*, C-300/16 P, EU:C:2017:706, apartado 20).
- 60 De ello se sigue que las medidas nacionales que otorgan una ventaja fiscal que, aunque no implique una transferencia de fondos estatales, coloquen a los beneficiarios en una situación financiera más favorable que la de los restantes contribuyentes pueden procurar una ventaja selectiva en favor de los beneficiarios y, por lo tanto, constituyen ayudas de Estado a los efectos del artículo 107 TFUE, apartado 1 (véanse, en particular, las sentencias de 21 de diciembre de 2016, *Comisión/World Duty Free Group y otros*, C-20/15 P y C-21/15 P, EU:C:2016:981, apartado 56, y de 19 de diciembre de 2018, *A-Brauerei*, C-374/17, EU:C:2018:1024, apartado 21).
- 61 Además, procede recordar que el concepto de «ventaja», inherente a la calificación de una medida como ayuda de Estado, reviste carácter objetivo, independientemente de las motivaciones de los autores de la medida de que se trate. Así pues, la naturaleza de los objetivos perseguidos por las medidas estatales y su justificación carecen de relevancia en cuanto a su calificación como ayuda de Estado. En efecto, el artículo 107 TFUE, apartado 1, no establece una distinción en función de las causas o de los objetivos de las intervenciones estatales, sino que las define en función de sus efectos (véase, en particular, la sentencia de 8 de diciembre de 2011, *France Télécom/Comisión*, C-81/10 P, EU:C:2011:811, apartado 17 y jurisprudencia citada).
- 62 Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, incumbe a la Comisión aportar la prueba de la existencia de una «ayuda de Estado», en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1, y, por lo tanto, también la prueba de que se cumple el requisito del otorgamiento de una ventaja a los beneficiarios. En particular, la Comisión está obligada a proceder a un examen diligente e imparcial de las medidas controvertidas, con el fin de disponer, al adoptar la decisión final por la que se declare la existencia y, en su caso, la incompatibilidad o la ilegalidad de la ayuda, de los elementos más completos y fiables posibles (véase, en este sentido, la sentencia de 19 de septiembre de 2018, *Comisión/Francia e IFP Énergies nouvelles*, C-438/16 P, EU:C:2018:737, apartado 110 y jurisprudencia citada).
- 63 A este respecto, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que, a efectos del examen de los diferentes elementos constitutivos de una medida que puede entrañar una «ayuda de Estado», en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1, es necesario considerar todos los elementos de hecho o de Derecho que acompañan a dicha medida, en particular los beneficios y las cargas que de ella resultan (véase, por analogía, la sentencia de 25 de junio de 1970, *Francia/Comisión*, 47/69, EU:C:1970:60, apartado 7), y, por lo tanto, efectuar una apreciación de dicha medida en su conjunto teniendo en cuenta todas sus características propias (véanse, en este sentido, las sentencias de 15 de noviembre de

2011, Comisión y España/Government of Gibraltar y Reino Unido, C-106/09 P y C-107/09 P, EU:C:2011:732, apartados 98 y 101, y de 8 de diciembre de 2011, France Télécom/Comisión, C-81/10 P, EU:C:2011:811, apartados 18, 19 y 24).

- 64 Así, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que, al examinar la existencia de una ventaja a efectos del artículo 107 TFUE, apartado 1, la Comisión está obligada a efectuar una apreciación global de la medida de ayuda de que se trate, en función de los elementos disponibles y de la evolución previsible en el momento en el que se adoptó la decisión de conceder la ayuda, teniendo en cuenta, en particular, el contexto en el que esta se inscribe (sentencia de 1 de octubre de 2015, Electrabel y Dunamenti Erőmű/Comisión, C-357/14 P, EU:C:2015:642, apartado 104).
- 65 No obstante, constituye jurisprudencia reiterada que, en el caso concreto de un régimen de ayudas, la Comisión puede limitarse a estudiar las características del régimen controvertido para apreciar, en la motivación de la decisión, si, en razón de las reglas fijadas en dicho régimen, este garantiza a sus beneficiarios una ventaja frente a sus competidores y puede beneficiar a las empresas que participen en los intercambios comerciales entre los Estados miembros. Así, en una decisión relativa a un régimen de ayudas, la Comisión no está obligada a efectuar un análisis de la ayuda concedida en cada caso individual sobre la base de este régimen. Solo será necesario comprobar la situación individual de cada empresa beneficiaria en la fase de recuperación de las ayudas (véanse, en particular, las sentencias de 9 de junio de 2011, Comitato «Venezia vuole vivere» y otros/Comisión, C-71/09 P, C-73/09 P y C-76/09 P, EU:C:2011:368, apartado 63; de 13 de junio de 2013, HGA y otros/Comisión, C-630/11 P a C-633/11 P, EU:C:2013:387, apartado 114, y de 29 de julio de 2019, Azienda Napoletana Mobilità, C-659/17, EU:C:2019:633, apartado 27).
- 66 Por lo tanto, en el caso de un régimen de ayudas, es preciso establecer una diferencia entre el establecimiento de este régimen, por una parte, y la concesión de ayudas con arreglo a dicho régimen, por otra (véase, en este sentido, la sentencia de 8 de diciembre de 2011, France Télécom/Comisión, C-81/10 P, EU:C:2011:811, apartado 22).
- 67 La procedencia del motivo único del presente recurso de casación, cuyas dos partes deben examinarse conjuntamente, ha de apreciarse a la luz de estos principios.
- 68 En primer lugar, en la medida en que la Comisión reprocha al Tribunal General que declarase, en el apartado 69 de la sentencia recurrida, que la Decisión controvertida debía interpretarse como una decisión referida a la vez a un régimen de ayudas y a unas ayudas individuales, procede recordar que, con arreglo al artículo 1, letra d), del Reglamento 2015/1589, constituye «régimen de ayudas» el dispositivo con arreglo al cual se pueden conceder ayudas individuales a las empresas definidas en el mismo de forma genérica y abstracta, sin necesidad de medidas de aplicación adicionales, así como el dispositivo con arreglo al cual pueda concederse ayuda, no vinculada a un proyecto específico, a una o a varias empresas por un período indefinido o por un importe ilimitado.
- 69 Pues bien, en el caso de autos, la medida controvertida se refiere a un «régimen de ayudas», en el sentido de ese precepto, dado que las disposiciones fiscales específicas aplicables a las entidades sin ánimo de lucro, en particular el tipo de gravamen reducido, pueden beneficiar, en virtud de esta sola medida, a cada uno de los clubes de fútbol que pueden acogerse a ella, definidos de forma genérica y abstracta, por un período indefinido y un importe ilimitado, sin necesidad de medidas de aplicación adicionales y sin que esas disposiciones estén vinculadas a la realización de un proyecto específico.
- 70 A este respecto, ha de observarse, además, que consta que tanto las disposiciones fiscales aplicables a las entidades sin ánimo de lucro como la excepción que permite a determinados clubes seguir disfrutando de ese régimen figuran en una medida de alcance general, a saber, por una parte, la Ley del Impuesto sobre Sociedades y, por otra, la disposición adicional séptima de la Ley 10/1990.

- 71 En este contexto, resulta irrelevante, contrariamente a lo que declaró el Tribunal General en el apartado 69 de la sentencia recurrida, que, en su Decisión, la Comisión, además de calificar la medida controvertida de régimen de ayudas, se pronunciara también, en sus fundamentos y en su parte dispositiva, sobre las ayudas concedidas individualmente a los cuatro clubes beneficiarios, designados nominalmente, afirmando que debían considerarse ilegales e incompatibles con el mercado interior.
- 72 Es cierto que, conforme al artículo 1, letra e), del Reglamento 2015/1589, el concepto de «ayudas individuales» abarca, además de las ayudas que no se conceden en virtud de un régimen de ayudas, las ayudas concedidas con arreglo a un régimen de ayudas, pero que deben notificarse.
- 73 Sin embargo, esta circunstancia carece de pertinencia para determinar el alcance de las obligaciones que incumben a la Comisión en lo tocante a la prueba de la existencia, en el caso de autos, de una ventaja en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1.
- 74 En efecto, como se ha señalado en el apartado 66 de la presente sentencia, en el caso de un régimen de ayudas, se ha de distinguir entre la adopción de ese régimen y las ayudas concedidas con arreglo al mismo. Pues bien, a este respecto, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que unas medidas individuales que se limitan a aplicar un régimen de ayudas que, como tal, debería haber sido notificado a la Comisión por el Estado miembro en cuestión constituyen meras medidas de ejecución del régimen general que no es necesario, en principio, notificar a esta institución (véase, en este sentido, la sentencia de 5 de octubre de 1994, Italia/Comisión, C-47/91, EU:C:1994:358, apartado 21).
- 75 Por lo tanto, el mero hecho de que, en el caso de autos, se otorgaran ayudas individualmente a los clubes con arreglo al régimen de ayudas controvertido no puede, habida cuenta de que tal otorgamiento no es más que la consecuencia de la aplicación automática de este régimen de ayudas, tener incidencia en el examen que la Comisión está obligada a efectuar, a la luz del artículo 107 TFUE, apartado 1, por lo que se refiere a la prueba de la existencia de una ventaja.
- 76 De ello se sigue que, a los efectos de determinar la existencia de tal ventaja, en la Decisión controvertida, la Comisión debía examinar exclusivamente el «régimen de ayudas», en el sentido del artículo 1, letra d), del Reglamento 2015/1589, establecido por la medida controvertida, y no las «ayudas individuales», en el sentido del artículo 1, letra e), de dicho Reglamento, concedidas con arreglo a dicho régimen.
- 77 Por consiguiente, el Tribunal General incurrió en error de Derecho al considerar, en el apartado 69 de la sentencia recurrida, que la Decisión controvertida debía interpretarse como una decisión referida a la vez a un régimen de ayudas y a unas ayudas individuales.
- 78 El impacto de este error de Derecho en la legalidad de la sentencia recurrida depende, no obstante, del resultado del examen de las demás imputaciones formuladas por la Comisión en apoyo de su recurso de casación.
- 79 En segundo lugar, en la medida en que la Comisión reprocha al Tribunal General, en esencia, haber incurrido en error de Derecho al apreciar el vínculo existente entre los elementos favorables, como el tipo de gravamen reducido, y los elementos desfavorables, como el tipo de deducción inferior, de un régimen de ayudas como la medida controvertida, a los efectos de determinar si dicho régimen confiere a sus beneficiarios una ventaja comprendida en el artículo 107 TFUE, apartado 1, ha de recordarse que el Tribunal General declaró, en particular en los apartados 47, 48 y 69 de la sentencia recurrida, que, para concluir que existía tal ventaja, la Comisión estaba obligada a valorar globalmente el régimen de ayudas teniendo en cuenta tanto las consecuencias favorables como las desfavorables de este régimen para sus beneficiarios.

- 80 De esta forma, en los apartados 53 y 54 de dicha sentencia, el Tribunal General consideró que, para poder determinar si la medida controvertida podía conferir una ventaja a sus beneficiarios al colocarlos en una situación más ventajosa que aquella en que se habrían encontrado si hubieran debido operar bajo la forma de S. A. D., era necesario examinar conjuntamente los distintos componentes del régimen fiscal aplicable a las entidades sin ánimo de lucro, ya que constituían un todo indisociable.
- 81 A este respecto, el Tribunal General hizo constar, en el apartado 55 de la citada sentencia, que la Comisión había puesto de relieve acertadamente que, durante el período de autos, comprendido entre la década de los noventa del pasado siglo y el año 2015, a los clubes que pudieron acogerse a la medida controvertida se les aplicó un tipo de gravamen nominal reducido, en comparación con los clubes que operaban bajo la forma de S. A. D.
- 82 Sin embargo, en los apartados 56, 59, 65, 66 y 69 de la sentencia recurrida, el Tribunal General estimó que, en el marco del análisis del régimen fiscal aplicable a las entidades sin ánimo de lucro en su conjunto, el examen de la ventaja resultante del tipo de gravamen reducido no podía dissociarse del examen de los demás componentes de este régimen fiscal, en particular la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios. Pues bien, según el Tribunal General, de los datos aportados por otro club beneficiario de la medida controvertida durante el procedimiento administrativo seguido ante la Comisión, recogidos en el apartado 57 de la sentencia recurrida, se desprendía que el porcentaje máximo de los beneficios que las entidades sin ánimo de lucro podían deducirse era inferior al aplicable a las S. A. D. y que esta circunstancia tenía una importancia específica en el ámbito del fútbol profesional.
- 83 En estas circunstancias, el Tribunal General concluyó, en los apartados 58 a 60 y 67 de la sentencia recurrida, que, al haberse limitado a señalar, en el considerando 68 de la Decisión controvertida, por un lado, que no se había aportado la prueba de que esta deducción «sea, en principio y a largo plazo, más ventajosa» y, por otro lado, que solo se concedía «en determinadas condiciones, que no se aplican de forma continua», la Comisión, a quien incumbía la carga de probar la existencia de una ventaja, no había acreditado suficientemente con arreglo a Derecho que podía excluirse que las menores posibilidades de deducción llegasen a contrarrestar la ventaja derivada del tipo de gravamen reducido, a pesar de que podía haber pedido al Reino de España información pertinente al respecto.
- 84 Este razonamiento adolece de errores de Derecho.
- 85 Es cierto que, como en esencia el Tribunal General consideró acertadamente en los apartados 47, 48, 53, 54 y 69 de la sentencia recurrida, cuando se trata de un régimen de ayudas, la Comisión, aun cuando puede limitarse a estudiar, a efectos de comprobar si el régimen de que se trata confiere una ventaja a sus beneficiarios, las características generales de este, sin estar obligada a examinar cada caso individual en que se aplique, debe no obstante, como se desprende de los apartados 63 a 65 de la presente sentencia, proceder a apreciar dicho régimen globalmente, teniendo en cuenta todos los componentes que constituyen sus características propias, tanto favorables como desfavorables para sus beneficiarios.
- 86 Sin embargo, habida cuenta de que, en el caso de un régimen de ayudas, el examen al que la Comisión está obligada a proceder a la luz del artículo 107 TFUE, apartado 1, versa exclusivamente, como se desprende de los apartados 66 y 68 a 77 de la presente sentencia, sobre este régimen y no sobre las ayudas concedidas posteriormente con arreglo a él, la cuestión de si otorga una ventaja a sus beneficiarios no puede depender de la situación financiera de estos en el momento, posterior, de la concesión de estas ayudas, sino que debe apreciarse necesariamente, como ha señalado el Abogado General en el punto 76 de sus conclusiones, tomando como punto de referencia el momento de la adopción del régimen de que se trate, mediante la realización de un examen *ex ante* (véase, en este sentido, la sentencia de 8 de diciembre de 2011, France Télécom/Comisión, C-81/10 P, EU:C:2011:811, apartado 22).

- 87 Así pues, cuando el régimen fiscal de ayudas se aplica con carácter anual o periódico, la Comisión únicamente debe demostrar, de conformidad con la jurisprudencia recordada en los apartados 58 a 60 y 64 de la presente sentencia, que ese régimen de ayudas puede favorecer a sus beneficiarios, comprobando que dicho régimen, considerado globalmente y habida cuenta de sus características propias, puede dar lugar, en el momento de su adopción, a una tributación menor que la resultante de la aplicación del régimen tributario general, sin que importe que, a la luz de esas características, esta institución no esté en condiciones de determinar, por adelantado y para cada ejercicio fiscal, el nivel específico de tributación correspondiente a este (véase, en este sentido, la sentencia de 8 de diciembre de 2011, *France Télécom/Comisión*, C-81/10 P, EU:C:2011:811, apartados 19 y 24).
- 88 Conforme a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia recordada en el apartado 65 de la presente sentencia, es en la fase de la eventual recuperación de las ayudas otorgadas con arreglo a ese régimen de ayudas cuando la Comisión tiene la obligación de determinar si este ha conferido efectivamente una ventaja a sus beneficiarios considerados de modo individual, puesto que tal recuperación exige que se determine el importe exacto de la ayuda de la que dichos beneficiarios han disfrutado de manera efectiva en cada ejercicio fiscal.
- 89 De ello se sigue que la imposibilidad de determinar dicho importe en el momento de la adopción de un régimen de ayudas no puede ser óbice a que la Comisión declare que este permite conferir, desde ese momento, una ventaja a los beneficiarios y, correlativamente, no puede dispensar al Estado miembro de que se trate de notificar dicho régimen con arreglo al artículo 108 TFUE, apartado 3.
- 90 A este respecto, procede recordar que la obligación de notificación establecida por esta disposición constituye uno de los elementos fundamentales del sistema de control establecido por el Tratado FUE en materia de ayudas de Estado. En ese sistema, los Estados miembros están obligados, por una parte, a notificar a la Comisión toda medida que pretenda establecer o modificar una ayuda en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 1, y, por otra parte, a no aplicar dicha medida mientras esta institución no haya adoptado una decisión definitiva sobre la misma, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 108 TFUE, apartado 3 (véase, en particular, la sentencia de 5 de marzo de 2019, *Eesti Pagar*, C-349/17, EU:C:2019:172, apartado 56 y jurisprudencia citada).
- 91 Así, esta obligación de notificación resulta esencial a fin de que la Comisión pueda ejercer plenamente la misión de control que le atribuyen los artículos 107 TFUE y 108 TFUE en materia de ayudas de Estado y, en particular, para apreciar, en el ejercicio de la competencia exclusiva de que goza a este respecto, bajo el control de los tribunales de la Unión, la compatibilidad de las medidas de ayuda con el mercado interior con arreglo al artículo 107 TFUE, apartado 3 (véase, en este sentido, la sentencia de 29 de julio de 2019, *Bayerische Motoren Werke y Freistaat Sachsen/Comisión*, C-654/17 P, EU:C:2019:634, apartados 79 y 146).
- 92 Por consiguiente, el examen que lleva a cabo la Comisión sobre los requisitos de la existencia de una ayuda de Estado comprendida en el artículo 107 TFUE, apartado 1, no puede favorecer a los Estados miembros que conceden ayudas infringiendo el artículo 108 TFUE, apartado 3, en detrimento de aquellos que, conforme a dicha disposición, las notifican en fase de proyecto y se abstienen de ejecutarlas a la espera de que dicha institución adopte su decisión definitiva [véanse, en este sentido, en particular, las sentencias de 29 de abril de 2004, *Italia/Comisión*, C-298/00 P, EU:C:2004:240, apartado 49, y de 1 de junio de 2006, *P & O European Ferries (Vizcaya) y Diputación Foral de Vizcaya/Comisión*, C-442/03 P y C-471/03 P, EU:C:2006:356, apartado 110].
- 93 Como ha indicado el Abogado General en el punto 83 de sus conclusiones, los Estados miembros que establecen regímenes de ayudas incumpliendo la obligación que les incumbe en virtud del artículo 108 TFUE, apartado 3, se verían favorecidos con respecto a los que cumplen esta obligación si la Comisión estuviera obligada a comprobar, a los efectos de apreciar la existencia de un régimen de ayudas, a partir de datos recabados con posterioridad a su adopción, si la ventaja se ha materializado

efectivamente en todos los ejercicios fiscales posteriores, en aplicación del régimen en cuestión, o si las ventajas que se hayan materializado en determinados ejercicios fiscales han quedado compensadas por las desventajas apreciadas en otros ejercicios fiscales.

- 94 Pues bien, en el caso de autos, consta que, como señaló el Tribunal General en el apartado 55 de la sentencia recurrida en el marco de su apreciación soberana de los hechos, recordada en el apartado 81 de la presente sentencia, desde el momento de su adopción, el régimen de ayudas resultante de la medida controvertida, en cuanto daba a determinados clubes que podían acogerse a él, entre los que se encontraba el FC Barcelona, la posibilidad de seguir funcionando, al amparo de una excepción, como entidad sin ánimo de lucro, les permitió disfrutar de un tipo de gravamen reducido en comparación con el aplicable a los clubes que funcionaban como S. A. D.
- 95 De esta forma, el régimen de ayudas controvertido podía favorecer, desde el momento de su adopción, a los clubes que funcionaban como entidades sin ánimo de lucro frente a aquellos que funcionaban como S. A. D., otorgándoles así una ventaja que puede estar comprendida en el artículo 107 TFUE, apartado 1.
- 96 Es cierto que también consta que, desde dicho momento, este régimen establecía un tipo de deducción por reinversión de beneficios extraordinarios inferior al aplicable a las S. A. D.
- 97 Sin embargo, como resulta de los apartados 86 a 93 de la presente sentencia, esta circunstancia no desvirtúa la conclusión de que el régimen de ayudas controvertido otorgaba, desde la fecha de su adopción, una ventaja a sus beneficiarios.
- 98 En efecto, so pena de favorecer a los regímenes de ayudas ejecutados en violación de la obligación consagrada en el artículo 108 TFUE, apartado 3, el examen, a efectos de la aplicación del artículo 107 TFUE, apartado 1, del impacto de la deducción en cuestión —de la que consta que depende de que se produzcan posteriormente circunstancias aleatorias y variables— sobre el tipo de gravamen reducido establecido por el régimen de ayudas controvertido y, en particular, la apreciación de si ese tipo reducido queda neutralizado por dicha deducción no pueden efectuarse —cuando se trata de un régimen fiscal de ayudas como el del caso de autos, que se aplica con periodicidad anual— en el momento de la adopción de dicho régimen, pues dicho impacto solamente puede materializarse al término de cada uno de los subsiguientes ejercicios fiscales.
- 99 Esto es así, con mayor razón, como ha señalado el Abogado General, en esencia, en los puntos 112 y 113 de sus conclusiones, cuando, al igual que en el caso de autos, el régimen de ayudas en cuestión está destinado a aplicarse por tiempo indeterminado, de manera que, habida cuenta de las eventuales posibilidades de traslado a ejercicios futuros de las deducciones en forma de crédito fiscal, puestas de relieve por el FC Barcelona y el Reino de España, no cabe excluir totalmente, como por lo demás subrayó el propio Tribunal General en el apartado 60 de la sentencia recurrida, que la deducción de que se trata lleve a un escalonamiento temporal de los efectos de la medida controvertida que pueda compensar, en un determinado momento o en otro, el tipo de gravamen reducido. Así pues, solo cuando tal régimen haya dejado de aplicarse definitivamente, si es que tal cosa llega a suceder, podrá determinarse de manera definitiva si esa deducción ha neutralizado efectivamente la aplicación del tipo de gravamen reducido.
- 100 Es irrelevante, en este contexto, contrariamente a lo que subrayó el Tribunal General en los apartados 65, 66 y 69 de la sentencia recurrida, que la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios tenga, como también alegó el FC Barcelona en la vista, una importancia específica en el ámbito del fútbol profesional debido, en particular, a la práctica de los traspasos de jugadores. En efecto, como se desprende de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, esta circunstancia en modo alguno puede afectar a los requisitos de aplicación de los artículos 107 TFUE y 108 TFUE (véase, en este sentido, la sentencia de 18 de julio de 2006, Meca-Medina y Majcen/Comisión, C-519/04 P, EU:C:2006:492, apartado 28).

- 101 De ello se sigue que, para acreditar suficientemente con arreglo a Derecho que el régimen de ayudas controvertido confiere a sus beneficiarios una ventaja comprendida en el artículo 107 TFUE, apartado 1, la Comisión no estaba obligada a examinar, en la Decisión controvertida, el impacto de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios ni el de las posibilidades de traslado a ejercicios futuros de las deducciones en forma de crédito fiscal y, en particular, si esa deducción o esas posibilidades neutralizarían la ventaja resultante del tipo de gravamen reducido. La eventualidad de tal neutralización no podía tener como consecuencia que la Comisión no pudiera declarar la existencia de un régimen de ayudas, ni tampoco que no pudiera ordenar la recuperación de las ayudas individuales en la medida en que se hubieran concedido a clubes beneficiarios con arreglo a dicho régimen en determinados ejercicios fiscales, desde la adopción de la Decisión controvertida. En efecto, es precisamente en la fase de la eventual recuperación de la ayuda concedida con arreglo a ese régimen cuando la Comisión debe tener en cuenta dichos impactos, al proceder a determinar el importe exacto de la ayuda de que efectivamente disfrutó el beneficiario.
- 102 Por lo tanto, procede declarar que, al resolver, en los apartados 59 y 67 de la sentencia recurrida, que la Comisión estaba obligada a realizar tal examen, el Tribunal General incurrió en error de Derecho, sin que sea necesario, a este respecto, tomar en consideración el documento presentado por la Comisión en anexo a su escrito de réplica sobre los traspasos, en particular, del FC Barcelona, ni tampoco los elementos que esta esgrime en relación con el alcance de la Decisión controvertida o determinados hechos y disposiciones del Derecho nacional referentes a la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios, a cuya admisibilidad se ha opuesto el FC Barcelona.
- 103 Este error de Derecho llevó al Tribunal General a cometer otro error de Derecho al reprochar a la Comisión, en el apartado 59 de la sentencia recurrida, que no pidiera al Reino de España la información pertinente para valorar dicho impacto.
- 104 De lo anterior resulta, por lo demás, que el Tribunal General incurrió también en error de Derecho al declarar, en los apartados 72 a 75 de la sentencia recurrida, que las diferencias entre el régimen de ayudas derivado de la medida controvertida y el régimen de ayudas controvertido en la sentencia de 8 de diciembre de 2011, *France Télécom/Comisión* (C-81/10 P, EU:C:2011:811), impedían la aplicación al presente asunto de las apreciaciones que el Tribunal de Justicia realizó, en particular, en los apartados 19 a 24 de la sentencia *France Télécom/Comisión*. En efecto, más allá de algunas diferencias fácticas carentes de pertinencia para la aplicación del artículo 107 TFUE, apartado 1, la sentencia *France Télécom/Comisión*, como se desprende, en particular, de los apartados 86 y 87 de la presente sentencia, también se refería a un régimen de ayudas que, desde el momento de su adopción, confería una ventaja a su beneficiario al otorgarle un tipo de gravamen reducido, aun cuando la Comisión se encontrara en la imposibilidad de determinar, por adelantado y para cada ejercicio fiscal, el nivel específico de tributación correspondiente a este.
- 105 Las alegaciones que el Reino de España ha esgrimido tanto en sus escritos procesales como en la vista, fundadas en la autonomía fiscal de los Estados miembros, en modo alguno desvirtúan las conclusiones a las que se ha llegado en la presente sentencia. En efecto, conforme a reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, los Estados miembros deben ejercer su competencia en materia de fiscalidad directa respetando el Derecho de la Unión (véase, en este sentido, la sentencia de 24 de octubre de 2019, *État belge*, C-35/19, EU:C:2019:894, apartado 31 y jurisprudencia citada) y, en particular, las normas establecidas por el Tratado FUE en materia de ayudas de Estado (véase, en este sentido, la sentencia de 29 de marzo de 2012, *3M Italia*, C-417/10, EU:C:2012:184, apartados 25, 29 y 36). Por lo tanto, los Estados miembros deben abstenerse, en el ejercicio de esta competencia, de adoptar medidas que puedan constituir ayudas de Estado incompatibles con el mercado interior en el sentido del artículo 107 TFUE.
- 106 Por todas estas razones, procede anular la sentencia recurrida en la medida en que esta estima el segundo motivo formulado en primera instancia y anula, en consecuencia, la Decisión controvertida.

Sobre el recurso ante el Tribunal General

- 107 Conforme al artículo 61, párrafo primero, segunda frase, del Estatuto del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, en caso de anulación de la resolución del Tribunal General, el Tribunal de Justicia podrá resolver él mismo definitivamente el litigio cuando su estado así lo permita.
- 108 En el caso de autos, habida cuenta, en particular, de que el recurso de anulación del FC Barcelona en el asunto T-865/16 se basa en motivos que fueron objeto de debate contradictorio ante el Tribunal General y cuyo análisis no requiere la adopción de ninguna diligencia adicional de ordenación del procedimiento o instrucción de los autos, el Tribunal de Justicia estima que procede resolver definitivamente sobre el recurso, pues su estado así lo permite (véase, por analogía, la sentencia de 8 de septiembre de 2020, Comisión y Consejo/Carreras Sequeros y otros, C-119/19 P y C-126/19 P, EU:C:2020:676, apartado 130), dentro del límite del litigio del que sigue conociendo (véase, en este sentido, la sentencia de 1 de julio de 2008, Chronopost y La Poste/UFEX y otros, C-341/06 P y C-342/06 P, EU:C:2008:375, apartado 134).
- 109 El referido recurso de anulación se basa en cinco motivos, mencionados en el apartado 8 de la presente sentencia. Habida cuenta de que el Tribunal General desestimó el primero de ellos y de que ni el FC Barcelona ni el Reino de España han impugnado, mediante una adhesión a la casación, la procedencia de esa parte de la sentencia recurrida, la anulación de esa sentencia por el Tribunal de Justicia no afecta a la misma en lo referente a la desestimación de ese motivo por el Tribunal General (véase, por analogía, la sentencia de 1 de julio de 2008, Chronopost y La Poste/UFEX y otros, C-341/06 P y C-342/06 P, EU:C:2008:375, apartado 138).
- 110 En efecto, el artículo 178, apartado 1, del Reglamento de Procedimiento dispone que las pretensiones de la adhesión a la casación deben tener por objeto la anulación, total o parcial, de la resolución del Tribunal General, sin limitar el alcance de dichas pretensiones a la resolución del Tribunal General recogida en su fallo, a diferencia del artículo 169, apartado 1, de dicho Reglamento, relativo a las pretensiones del recurso de casación. De ello se sigue que, en el caso de autos, el FC Barcelona y el Reino de España habrían podido presentar una adhesión a la casación con objeto de impugnar la desestimación por el Tribunal General del primer motivo formulado en primera instancia. Al no haberse presentado tal adhesión a la casación, la sentencia recurrida tiene fuerza de cosa juzgada en la medida en que el Tribunal General desestimó el primer motivo formulado en primera instancia.
- 111 En estas circunstancias, solamente procede examinar los otros cuatro motivos esgrimidos por el FC Barcelona en primera instancia.

Segundo motivo, basado en la infracción del artículo 107 TFUE, apartado 1, a causa de un error de apreciación de la Comisión en cuanto a la existencia de una ventaja, y en la violación del principio de buena administración en el examen de la existencia de dicha ventaja

Alegaciones de las partes

- 112 El FC Barcelona, apoyado por el Reino de España, reprocha a la Comisión que considerase que la medida controvertida le había conferido una ventaja comprendida en el artículo 107 TFUE, apartado 1. Alegan 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 no obstante analizar el alcance de las deducciones fiscales a las que unas y otras tenían derecho. Al actuar así, la Comisión no comprobó si, durante el período de autos, el tipo de gravamen efectivo aplicado a los cuatro clubes de fútbol de que se trata les confería una ventaja. Pues 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 un efecto desfavorable para el FC Barcelona comparado con el

régimen aplicable a las S. A. D. Así, la Comisión incumplió su deber de llevar a cabo un análisis completo e imparcial de todos los elementos pertinentes del caso. Por ello, también infringió el artículo 107 TFUE, apartado 1, pues no existía distorsión de la competencia, y vulneró la presunción de inocencia.

113 La Comisión refuta estas alegaciones.

Apreciación del Tribunal de Justicia

114 Basta con señalar, a este respecto, que, por las razones expuestas, en esencia, en los apartados 79 a 106 de la presente sentencia, la Comisión, para acreditar suficientemente con arreglo a Derecho que el régimen de ayudas resultante de la medida controvertida confiere a sus beneficiarios una ventaja comprendida en el artículo 107 TFUE, apartado 1, no estaba obligada a examinar, en la Decisión controvertida, el impacto de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios y, en particular, si esta deducción neutralizaría la ventaja resultante del tipo de gravamen reducido. Por lo tanto, no incumbía a la Comisión, a efectos de la adopción de dicha Decisión, solicitar al Reino de España que aportase datos pertinentes que permitiesen realizar tal apreciación.

115 Por lo tanto, la Comisión estimó fundadamente, en el considerando 68 de dicha Decisión, que la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios aplicable a las entidades sin ánimo de lucro no debía tenerse en cuenta para determinar si la medida controvertida confería una ventaja a sus beneficiarios, pues, al concederse solo en determinadas condiciones que no siempre concurren, no podía neutralizar sistemáticamente, para cada ejercicio fiscal, la ventaja conferida por el tipo de gravamen reducido. Como fundadamente señaló la Comisión en el considerando 95 de la referida Decisión, el eventual impacto de dicha deducción debería, en cambio, evaluarse caso por caso, en el procedimiento de recuperación, a efectos de determinar, para cada ejercicio fiscal, el importe exacto de la ayuda que habría de recuperarse.

116 En cuanto a las alegaciones del FC Barcelona basadas en que no existía distorsión de la competencia y en la vulneración de la presunción de inocencia, a las que el Tribunal General hace mención en los apartados 39 y 40 de la sentencia recurrida, procede hacer constar que no se fundamentan en ninguna consideración autónoma, sino que se confunden íntegramente con las demás alegaciones que se formulan en apoyo del segundo motivo con el objeto de demostrar, respectivamente, un error de apreciación sobre la existencia de una ventaja y la violación del principio de buena administración. Por consiguiente, estas alegaciones deben desestimarse por las mismas razones.

117 De ello se sigue que el segundo motivo debe desestimarse por infundado.

Tercer motivo, basado en la violación de los principios de protección de la confianza legítima y de seguridad jurídica

Alegaciones de las partes

118 El FC Barcelona alega que la Comisión violó, en la Decisión controvertida, el principio de protección de la confianza legítima por cuanto ordenó la recuperación de la ayuda de que se trata. El FC Barcelona considera que podía confiar legítimamente en la legalidad del régimen fiscal de carácter general en cuestión —al que por lo demás no podía sustraerse—, habida cuenta, por una parte, de la actuación de las autoridades tributarias españolas, que, en las distintas inspecciones que efectuaron durante el período en que la Comisión tramitó el procedimiento de los artículos 107 TFUE y 108 TFUE, siguieron aplicándole el régimen fiscal de las entidades sin ánimo de lucro, y, por otra parte, de la duración manifiestamente excesiva de dicho procedimiento, pues transcurrieron más de cuatro años entre la recepción de la denuncia y la incoación del procedimiento de investigación

formal y se necesitaron más de treinta meses adicionales para la adopción de la Decisión controvertida. Ha de tenerse en cuenta, además, la naturaleza excepcional de dicho procedimiento, que solo se incoó tras la intervención del Defensor del Pueblo Europeo.

119 La Comisión refuta estas alegaciones.

Apreciación del Tribunal de Justicia

120 Procede recordar que, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, habida cuenta del carácter imperativo del control de las ayudas de Estado que con arreglo al artículo 108 TFUE efectúa la Comisión, por un lado, las empresas beneficiarias de una ayuda solo pueden, en principio, invocar una confianza legítima en la validez de la ayuda cuando esta se conceda respetando el procedimiento que prevé dicho artículo y, por otro lado, en circunstancias normales, todo agente económico diligente debe poder estar en condiciones de cerciorarse de que se ha respetado dicho procedimiento. En particular, cuando se ejecuta una ayuda sin notificación previa a la Comisión, de modo que es ilegal en virtud del artículo 108 TFUE, apartado 3, el beneficiario de la ayuda no puede, en ese momento, invocar una confianza legítima en la validez de la concesión de dicha ayuda (sentencias de 5 de marzo de 2019, *Eesti Pagar*, C-349/17, EU:C:2019:172, apartado 98, y de 29 de julio de 2019, *Bayerische Motoren Werke y Freistaat Sachsen/Comisión*, C-654/17 P, EU:C:2019:634, apartado 145). Ello es así tanto en el caso de las ayudas individuales como en el de las ayudas concedidas en virtud de regímenes de ayudas (sentencia de 30 de abril de 2020, *Nelson Antunes da Cunha*, C-627/18, EU:C:2020:321, apartado 46).

121 En consecuencia, al no haber notificado el Reino de España la medida controvertida en el caso de autos con arreglo al artículo 108 TFUE, apartado 3, el FC Barcelona no puede en ningún caso invocar la violación del principio de protección de la confianza legítima.

122 En particular, sin que sea necesario pronunciarse sobre el supuesto carácter excesivo de la duración del procedimiento, procede subrayar que, dado que de esta forma este Estado miembro no permitió a la Comisión apreciar esa medida a la luz del artículo 107 TFUE, ninguna indicación sobre la conformidad de dicha medida con esta disposición puede deducirse de la duración de este procedimiento.

123 Por último, en cuanto a la presunta violación del principio de seguridad jurídica, procede señalar que, si bien el FC Barcelona invoca formalmente la violación de este principio en el encabezamiento de su tercer motivo, no formula, en cambio, ninguna alegación distinta que pueda demostrar tal violación.

124 De ello se sigue que el tercer motivo debe desestimarse por infundado.

Cuarto motivo, basado en la infracción del artículo 107 TFUE, apartado 1, por no haber tenido en cuenta la Comisión que la medida controvertida estaba justificada por la lógica interna del sistema fiscal

Alegaciones de las partes

125 El FC Barcelona, apoyado por el Reino de España, aduce que la existencia de regímenes fiscales diferentes para las entidades sin ánimo de lucro y para las sociedades anónimas está justificada por la lógica interna del sistema fiscal español. Mientras que las primeras no reparten beneficios a los socios, las segundas, por el contrario, están destinadas a la obtención de beneficios para su reparto a los socios. Por lo tanto, la existencia de ese régimen fiscal diferente está justificada igualmente en el ámbito del fútbol profesional. Pues bien, la Comisión, incumpliendo el deber motivación que le incumbe en virtud del artículo 296 TFUE, no razona por qué no es ello así en dicho ámbito.

126 La Comisión refuta estas alegaciones.

Apreciación del Tribunal de Justicia

- 127 Procede hacer constar que, contrariamente a lo que supone el FC Barcelona mediante la argumentación que desarrolla en apoyo de su cuarto motivo, la medida controvertida examinada por la Comisión en su Decisión a la luz del artículo 107 TFUE no consiste en la existencia en el Derecho español de regímenes fiscales diferentes para las entidades sin ánimo de lucro y para las sociedades anónimas, sino en la reducción, en el sector del deporte profesional, del ámbito de aplicación personal del régimen de las entidades sin ánimo de lucro, que entraña la existencia, entre los clubes de fútbol profesional, de una diferencia de trato en el acceso a esta forma jurídica e introduce, en consecuencia, una diferencia de régimen fiscal entre ellos según se los haya obligado a transformarse en sociedades anónimas o hayan podido, en virtud de una excepción, seguir funcionando como entidades sin ánimo de lucro.
- 128 De ello se sigue que el cuarto motivo, habida cuenta de que se dirige a justificar una medida que no es la examinada en la Decisión controvertida, debe desestimarse por inoperante.

Quinto motivo, basado en la infracción del artículo 108 TFUE y de los artículos 21 a 23 del Reglamento 2015/1589 a causa de que la Comisión ordenó la recuperación de una ayuda existente y no respetó el procedimiento establecido para este tipo de ayudas

Alegaciones de las partes

- 129 El FC Barcelona, apoyado por el Reino de España, alega que la Comisión incurrió en error al no declarar que la medida controvertida constituye una «ayuda existente», en el sentido del artículo 1, letra b), inciso i), del Reglamento 2015/1589, puesto que el trato diferenciado en cuanto al tipo de gravamen aplicable a las sociedades anónimas y a las entidades sin ánimo de lucro en el ámbito del fútbol profesional ya existía en el momento de la adhesión del Reino de España a la Comunidad Económica Europea el 1 de enero de 1986. La ley del impuesto sobre sociedades vigente en aquel momento, la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (BOE n.º 312, de 30 de diciembre de 1978, p. 29429), ya preveía regímenes fiscales distintos para estas sociedades y estas entidades. Por tanto, en aplicación del artículo 108 TFUE, la Comisión no puede ordenar la recuperación de esta ayuda. Sí habría podido, en cambio, con arreglo a los artículos 21 a 23 del referido Reglamento, declarar que la medida controvertida constituía una ayuda existente incompatible con el mercado interior y, en su caso, analizar las medidas necesarias para la supresión de esta ayuda.
- 130 La Comisión refuta estas alegaciones.

Apreciación del Tribunal de Justicia

- 131 Ha de recordarse que, de conformidad con el artículo 1, letra b), inciso i), del Reglamento 2015/1589, constituye una «ayuda existente» toda ayuda que existiese antes de la entrada en vigor del Tratado FUE y siga siendo aplicable con posterioridad a la misma en el Estado miembro respectivo.
- 132 Además, con arreglo al artículo 1, letra c), de dicho Reglamento, la modificación de una ayuda existente debe considerarse una «nueva ayuda» sujeta a la obligación de notificación del artículo 108 TFUE, apartado 3. El artículo 4, apartado 1, primera frase, del Reglamento n.º 794/2004, en su versión modificada por el Reglamento 2015/2282, precisa, a este respecto, que 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 debe calificarse de modificación de una ayuda existente a efectos de la letra c) del artículo 1 del Reglamento 2015/1589.

- 133 En el caso de autos, ciertamente consta que el tipo de gravamen reducido aplicable a las entidades sin ánimo de lucro ya existía antes de que el Reino de España se adhiriera a la Comunidad Económica Europea el 1 de enero de 1986.
- 134 Sin embargo, como señaló la Comisión en el considerando 79 de la Decisión controvertida, la modificación llevada a cabo por la Ley 10/1990, con posterioridad a dicha adhesión, introdujo una diferenciación en el ámbito del deporte profesional al negar a los clubes de fútbol profesional en general la posibilidad de operar como entidad sin ánimo de lucro al tiempo que reservaba esta posibilidad, junto con el régimen fiscal aparejado a ella, a los cuatro clubes de fútbol que podían acogerse a esta excepción.
- 135 De este modo, la Ley 10/1990 introdujo dentro de un mismo ámbito una diferenciación fiscal que no es puramente formal o administrativa.
- 136 En particular, procede señalar que esa modificación puede tener incidencia en la evaluación de la compatibilidad de la medida controvertida a la luz del artículo 107 TFUE, apartado 3, dado que, al limitar el trato fiscal ventajoso que de ella se deriva a determinados clubes de fútbol profesional exclusivamente, puede afectar a la capacidad del Reino de España para invocar la compatibilidad del régimen de ayudas controvertido en virtud del objetivo de promoción del deporte, examinada en los considerandos 85 y 86 de la Decisión controvertida, como objetivo de interés común en el sentido del artículo 107 TFUE, apartado 3, letra c).
- 137 De ello se sigue que debe desestimarse el quinto motivo por infundado.
- 138 Procede desestimar el recurso al no haberse acogido ninguno de sus motivos.

Costas

- 139 A tenor del artículo 184, apartado 2, del Reglamento de Procedimiento, el Tribunal de Justicia decidirá sobre las costas cuando el recurso de casación sea infundado o cuando, siendo fundado, dicho Tribunal resuelva definitivamente el litigio.
- 140 Según el artículo 138, apartado 1, del Reglamento de Procedimiento, aplicable al procedimiento de casación en virtud de su artículo 184, apartado 1, la parte que haya visto desestimadas sus pretensiones será condenada en costas, si así lo hubiera solicitado la otra parte.
- 141 En el caso de autos, al haberse desestimado las pretensiones del FC Barcelona y al haber solicitado la Comisión ante el Tribunal General, pero no así ante el Tribunal de Justicia, la condena en costas del FC Barcelona, procede condenarlo a cargar con las costas de la Comisión correspondientes al procedimiento ante el Tribunal General, mientras que esta deberá cargar con sus propias costas correspondientes al presente recurso de casación.
- 142 Con arreglo al artículo 140, apartado 1, del Reglamento de Procedimiento, aplicable al procedimiento en casación en virtud de su artículo 184, apartado 1, los Estados miembros que intervengan como coadyuvantes en el litigio cargarán con sus propias costas. En consecuencia, el Reino de España, parte coadyuvante en el recurso ante el Tribunal General y que ha participado en el procedimiento ante el Tribunal de Justicia, cargará con sus propias costas.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Quinta) decide:

- 1) **Anular la sentencia del Tribunal General de 26 de febrero de 2019, Fútbol Club Barcelona/Comisión (T-865/16, EU:T:2019:113), en la medida en que esta estima el segundo motivo formulado en primera instancia y anula 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) **Desestimar el recurso del Fútbol Club Barcelona en el asunto T-865/16 dirigido a la anulación de la Decisión 2016/2391.**
- 3) **El Fútbol Club Barcelona cargará, además de con sus propias costas, con aquellas en que haya incurrido la Comisión Europea en el marco del procedimiento ante el Tribunal General.**
- 4) **La Comisión Europea cargará con las costas en que haya incurrido en el marco del presente recurso de casación.**
- 5) **El Reino de España cargará con sus propias costas.**

Regan

Lenaerts

Ilešič

Lycourgos

Jarukaitis

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 4 de marzo de 2021.

El Secretario
A. Calot Escobar

El Presidente de la Sala Quinta
E. Regan