

AIDE D'ÉTAT — ESPAGNE**Aide d'État SA.29769 (2013/C) (ex 2013/NN) — Aide d'État en faveur de certains clubs sportifs professionnels espagnols****Invitation à présenter des observations en application de l'article 108, paragraphe 2, du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne**

(Texte présentant de l'intérêt pour l'EEE)

(2014/C 69/09)

Par lettre du 18 décembre 2013, reproduite dans la langue faisant foi dans les pages qui suivent le présent résumé, la Commission a notifié à l'Espagne sa décision d'ouvrir la procédure prévue à l'article 108, paragraphe 2, du traité sur le fonctionnement de l'Union européenne au sujet de la mesure/l'aide susmentionnée.

Les parties intéressées peuvent présenter leurs observations dans un délai d'un mois à compter de la date de publication du présent résumé et de la lettre qui suit, à l'adresse suivante:

Commission européenne
Direction générale de la concurrence
1049 Bruxelles
BELGIQUE

Fax +32 2 2961242
Courriel: stateaidgreffe@ec.europa.eu

Ces observations seront communiquées à l'Espagne. L'identité des parties intéressées qui présentent des observations peut faire l'objet d'un traitement confidentiel sur demande écrite et motivée.

1. DESCRIPTION DE L'AIDE

La loi espagnole sur le sport de 1990 (*ley del deporte*) ⁽¹⁾ a obligé tous les clubs sportifs professionnels espagnols à se convertir en sociétés anonymes sportives. L'objectif était d'établir, avec ce nouveau type de société, un modèle de responsabilité économique et juridique pour les clubs exerçant des activités professionnelles. La septième disposition additionnelle de cette loi a exempté de cette obligation les clubs de football qui avaient dégagé des bénéfices au cours des 4 à 5 années précédentes. Aucun club particulier n'était mentionné, mais seuls quatre clubs, le Real Madrid FC, l'Athletic Club Bilbao, le Club Atlético Osasuna (Navarra) et le FC Barcelona, ont bénéficié de cette exemption et ne se sont pas convertis en sociétés anonymes sportives. Aucun autre club commercialement viable ne peut reprendre le statut de club sportif.

Le traitement fiscal réservé aux clubs sportifs déroge au régime fiscal applicable aux sociétés anonymes sportives. Les clubs sportifs bénéficient, en tant qu'organismes sans but lucratif, d'une exonération partielle de l'impôt sur les sociétés, conformément à l'article 9, paragraphe 3, point a), de la loi espagnole relative à l'impôt sur les sociétés (*ley del impuesto sobre sociedades*). L'article 28, paragraphe 2, de cette loi dispose que les organismes exonérés acquittent l'impôt sur les sociétés pour leurs revenus provenant d'activités commerciales au taux réduit de 25 % au lieu du taux général actuel de 30 %.

Bien que, légalement, les quatre clubs en question soient considérés comme des organismes sans but lucratif, ils exercent, en

tant que clubs de première division, des activités professionnelles à but lucratif en concurrence avec d'autres grands clubs de football professionnels européens.

2. APPRÉCIATION DE L'AIDE**2.1. Existence d'une aide au sens de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE**

La Commission est d'avis que la situation particulière des clubs décrite ci-dessus constitue une aide d'État au sens de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE. Les activités des clubs sportifs professionnels bénéficiant d'une aide sont de nature commerciale et, bien qu'il s'agisse de sport, sont soumises aux règles de concurrence de l'UE.

Le taux d'imposition réduit constitue un avantage prenant la forme d'un abandon de revenus par l'État. Il favorise certaines entreprises par rapport à d'autres qui se trouvent dans une situation juridique et factuelle comparable. La taxation différenciée équivaut à un avantage sélectif dès lors qu'elle déroge à l'application du système d'imposition général ou de référence et qu'elle ne peut être justifiée par l'économie générale du système fiscal.

L'assiette d'imposition de référence commune aux clubs et aux sociétés anonymes est le montant des bénéfices nets à la fin de l'exercice fiscal. La Commission a comparé le taux d'imposition des bénéfices des clubs de football professionnel évoluant en championnat national de première division à celui appliqué à d'autres entreprises qui sont soumises au taux normal de l'impôt sur les sociétés. Elle a constaté que, par dérogation aux taux d'imposition normaux applicables aux personnes morales, le revenu imposable des clubs est taxé à un taux inférieur à

⁽¹⁾ Ley 10/1990, de 15 de octubre, del Deporte, BOE nº 249 du 17.10.1990.

celui des sociétés anonymes. Les clubs bénéficient donc d'un traitement différent, puisqu'ils se voient appliquer un taux d'imposition réduit auquel les autres entreprises soumises à l'impôt sur les sociétés, telles que les sociétés anonymes sportives, n'ont pas droit.

Or, les clubs et les sociétés anonymes exercent une activité économique identique et se trouvent dans une situation comparable sur le marché. Le taux d'imposition préférentiel accordé aux quatre entités sportives en question ne semble pas justifié par la nature ou l'économie du système fiscal⁽¹⁾. En conséquence, les clubs et les sociétés anonymes sont traités différemment sans justification apparente.

L'avantage dont bénéficient les clubs jouant en première division nationale peut en outre affecter la concurrence et les échanges entre États membres. En conséquence, le soutien financier accordé par l'État aux clubs sportifs professionnels que sont le Real Madrid CF, l'Athletic Club Bilbao, le Club Atlético Osasuna (Navarra) et le FC Barcelona constitue une aide d'État au sens de l'article 107, paragraphe 1, du TFUE.

3.2. Compatibilité de l'aide

La Commission n'a pas adopté de lignes directrices sur l'application des règles en matière d'aides d'État aux activités sportives

commerciales. L'appréciation doit donc être fondée directement sur l'article 107, paragraphe 3, point c), du TFUE. Conformément à cette disposition, peuvent être considérées comme compatibles avec le marché intérieur les aides destinées à faciliter, dans l'intérêt commun, le développement de certaines activités économiques.

La Commission ne parvient pas à identifier un objectif d'intérêt commun qui pourrait justifier, sur le fondement de l'article 107, paragraphe 3, point c), du TFUE, l'octroi d'une aide au fonctionnement sélective à des acteurs individuels très puissants dans un secteur économique hautement concurrentiel.

3.3. Expression des doutes de la Commission

En conséquence, la Commission estime que l'Espagne accorde aux quatre clubs sportifs que sont le Real Madrid CF, l'Athletic Club Bilbao, le Club Atlético Osasuna (Navarra) et le FC Barcelona des aides au fonctionnement qui ne sauraient être justifiées au regard de l'article 107, paragraphe 3, point c), du TFUE. Elle exprime donc des doutes quant à la compatibilité de ces aides avec le marché intérieur.

Conformément à l'article 14 du règlement (CE) n° 659/1999 du Conseil, toute aide illégale pourra faire l'objet d'une récupération auprès de son bénéficiaire.

⁽¹⁾ Voir le point 25 de la communication de la Commission sur l'application des règles relatives aux aides d'État aux mesures relevant de la fiscalité directe des entreprises (JO C 384 du 10.12.1998, p. 3).

TEXTE DE LA LETTRE

«Por la presente, la Comisión tiene el honor de comunicar a España que, tras haber examinado la información facilitada por sus autoridades sobre la ayuda arriba indicada, ha decidido incoar el procedimiento previsto en el artículo 108, apartado 2, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

1. PROCEDIMIENTO

- (1) En noviembre de 2009, la Comisión recibió una denuncia sobre un posible trato preferente en lo referente al impuesto de sociedades a cuatro clubes deportivos españoles: Real Madrid CF, Athletic Club Bilbao, Club Atlético Osasuna (Navarra) y FC Barcelona, con respecto a las sociedades anónimas deportivas. El 15 de febrero, 12 de abril y 28 de septiembre de 2010, se pidió a España que presentara sus observaciones sobre la denuncia. Dichas observaciones se recibieron el 23 de marzo y el 15 de diciembre de 2010.
- (2) El 3 de mayo de 2010 y el 14 de marzo de 2011, el denunciante presentó sus comentarios sobre las observaciones formuladas por España.
- (3) El 1 de octubre de 2012, la Comisión envió una carta a todos los Estados miembros con el fin obtener una visión de conjunto de la financiación del fútbol profesional en la UE y el posible impacto de las normas sobre ayudas estatales del Tratado sobre dicha financiación. La Comisión se remitió a las denuncias que había recibido de ciudadanos de varios Estados miembros sobre presuntas medidas de ayuda en favor de los clubes de fútbol profesional. Algunas de estas medidas estarían relacionadas con un trato fiscal especial a ciertos clubes de fútbol profesional. En su carta, la Comisión subrayaba que los clubes de fútbol profesional no debían recibir un trato excepcional en comparación con otras empresas en lo referente a tributación y pagos a la Seguridad Social. Las autoridades españolas respondieron a esta carta el 5 de diciembre de 2012. En su respuesta, abordaban en particular la cuestión del trato fiscal a los clubes deportivos y las sociedades anónimas deportivas.

2. DESCRIPCIÓN DE LA AYUDA

- (4) La «Ley del Deporte» de 1990 ⁽¹⁾ obligó a todos los clubes deportivos profesionales españoles a reconvertirse en sociedades anónimas deportivas. La justificación de la medida era que muchos clubes habían estado mal gestionados porque ni socios ni administradores asumían responsabilidad patrimonial alguna por las pérdidas que pudieran generarse. El objetivo era establecer con la nueva sociedad anónima deportiva un modelo de responsabilidad económica y jurídica para los clubes que desempeñan actividades profesionales, para aumentar sus posibilidades de buena gestión.
- (5) El posible trato fiscal presuntamente preferente a los cuatro clubes deportivos españoles, Real Madrid, Athletic Club

Bilbao, Club Atlético Osasuna (Navarra) y FC Barcelona, que podría constituir ayuda estatal, se basaba en la «disposición adicional séptima» de la Ley del Deporte de 1990. Dicha disposición exime de la reconversión obligatoria a aquellos clubes de fútbol que habían tenido un saldo positivo en los 4-5 ejercicios anteriores. Según la exposición de motivos de la Ley, la exención está basada en el hecho de que estos clubes han demostrado «una buena gestión con el régimen asociativo» y no necesitaban el cambio. En la ley y su exposición de motivos no se dan otras justificaciones. Podrán mantener su actual estructura jurídica de club, salvo acuerdo contrario de sus asambleas ⁽²⁾.

- (6) La ley no cita explícitamente por su nombre a los cuatro clubes que se beneficiaron de la exención, pero resultan ser los únicos que encajan en la descripción. Estos clubes no se reconvirtieron en sociedad anónima deportiva aunque podrían haberlo hecho. La Ley española del Deporte no incluye un plazo para una posible reevaluación de este trato específico. Así pues, solo los cuatro equipos que cumplían las condiciones en un principio tendrán la opción de beneficiarse de la condición fiscalmente favorable de «club deportivo», independientemente de cómo evolucione el estado financiero de los demás equipos. Los equipos comercialmente viables tampoco pueden pasar a la categoría de clubes.
- (7) El trato fiscal a los clubes deportivos difiere del régimen fiscal aplicable a las sociedades anónimas deportivas. Los clubes deportivos se consideran entidades sin ánimo de lucro, por lo que están parcialmente exentos del impuesto sobre sociedades con arreglo al artículo 9(3)a) de la Ley española del Impuesto sobre Sociedades. Como resultado de esta exención parcial, el artículo 28(2) de la Ley del Impuesto sobre Sociedades dispone que los clubes exentos, en su calidad de entidades sin fines lucrativos, tributarán por sus ingresos comerciales a un tipo reducido del 25 % en lugar de al tipo general del 30 % (que era del 35 % hasta 2006 y del 32,5 % en 2007).
- (8) Aunque por ley los cuatro clubes se consideran entidades sin ánimo de lucro, en realidad la mayoría de las actividades profesionales que desempeñan son lucrativas. El Real Madrid CF, por ejemplo, obtuvo de sus actividades unos ingresos de más de 512 millones EUR en la temporada 2011/2012. De estos ingresos, el 38 % procedía de la venta de derechos de radiodifusión, mientras que el 36 % estaba constituido por ingresos comerciales procedentes de patrocinios y comercialización (venta de artículos relacionados con el club, como camisetas o bufandas) y licencias. El 26 % restante son los denominados ingresos obtenidos el día del partido (venta de entradas y otros ingresos generados en el estadio, cuotas de socios). De igual manera, los ingresos de 483 millones EUR del FC Barcelona en

⁽¹⁾ Ley 10/1990, de 15 de octubre, del Deporte, BOE de 17 de octubre de 1990.

⁽²⁾ «Los clubes que, a la entrada en vigor de la presente Ley, participen en competiciones oficiales de carácter profesional en la modalidad deportiva del fútbol, y que en las auditorías realizadas por encargo de la Liga de Fútbol Profesional, desde la temporada 1985-1986 hubiesen obtenido en todas ellas un saldo patrimonial neto de carácter positivo, podrán mantener su actual estructura jurídica, salvo acuerdo contrario de sus Asambleas...».

2011/2012 proceden de actividades deportivas profesionales: los derechos de radiodifusión, los ingresos comerciales y los ingresos obtenidos el día del partido representan el 41 %, el 34 % y el 25 %, respectivamente. Ambos clubes llevan varios años liderando la relación de clubes que militan en las primeras divisiones europeas en cuanto a ingresos, seguidos del Manchester United y el Bayern de Munich⁽¹⁾. De los demás clubes españoles, los únicos que están a veces entre los 20 primeros son el Atlético de Madrid en 2010 (124 millones EUR) o el Valencia en 2011 (116 millones EUR).

- (9) Estas actividades generadoras de ingresos son de naturaleza económica y se realizan en dura competición con los demás grandes clubes europeos de fútbol profesional. Las fuentes de ingresos están íntimamente vinculadas y dependen del éxito de los equipos en las competiciones deportivas. A su vez, el éxito depende en gran medida de los fondos de que disponen los clubes para fichar a los mejores jugadores y entrenadores.
- (10) España comunicó que [...] (*). No obstante, según sus informes anuales, las ganancias antes de impuestos del Real Madrid fueron de 25 millones EUR en la temporada 2008/2009 y de 31 millones EUR en la temporada 2009/2010. En la temporada 2010/2011, según la prensa, el club tuvo unos beneficios netos de 30 millones EUR, y en el último ejercicio financiero unos beneficios netos de 36,9 millones EUR⁽²⁾. El FC Barcelona había anunciado unas ganancias de 8 millones EUR en el ejercicio financiero 2008/2009 pero para 2009/2010 anunció una pérdida de 79,6 millones EUR. Estas cifras sugieren unos ingresos imponderables considerables para 2009 y 2010, al menos en el caso del Real Madrid. [...].
- (11) Según las autoridades españolas, el Athletic Club Bilbao y el Club Atlético Osasuna [...].

3. EVALUACIÓN DE LA AYUDA

3.1. Existencia de ayuda a efectos del artículo 107, apartado 1, del TFUE

- (12) La situación específica de los clubes descrita constituye ayuda estatal a tenor del artículo 107, apartado 1, del TFUE, si apoya, mediante fondos estatales, una determinada actividad económica, que obtiene así una ventaja selectiva que podría afectar a la competencia y el comercio entre Estados miembros. El concepto de ayuda estatal abarca tanto el gasto financiero como los ingresos no percibidos por una autoridad pública en favor de las empresas.

(13) Las actividades que reciben ayuda tienen que ser de naturaleza mercantil. Los clubes deportivos profesionales pueden considerarse sociedades mercantiles. Habida cuenta de los objetivos de la Unión Europea, el deporte está sujeto a la legislación de competencia de ésta en la medida en que constituye una actividad económica⁽³⁾, y este es, indudablemente, el caso del fútbol profesional.

(14) El artículo 107, apartado 1, del TFUE, requiere que se examine si una medida estatal cumple la condición de selectividad al favorecer a determinadas empresas en relación con otras que se encuentren en una situación fáctica y jurídica comparable, habida cuenta del objetivo perseguido por el régimen en cuestión. En cuanto a los ingresos posiblemente no percibidos en forma de medidas fiscales, el Tribunal de Justicia ha desarrollado una serie de criterios para la aplicación del artículo 107, apartado 1, del TFUE, y en particular en lo que se refiere a la cuestión de si conceden una ventaja selectiva⁽⁴⁾.

(15) Una imposición diferenciada sería *prima facie* selectiva si constituyera una desviación del sistema fiscal general o de referencia. Una vez identificado el sistema fiscal de referencia, debe evaluarse si la medida favorece a determinadas empresas en relación con otras que se encuentren en una situación fáctica y jurídica comparable, habida cuenta del objetivo perseguido por el referido régimen, es decir, si constituye una excepción al sistema fiscal de referencia. Si constituye una excepción al sistema de referencia y favorece a determinadas empresas, puede concluirse que la medida es *prima facie* selectiva. Aunque una medida así puede estar justificada por la lógica del sistema, solo pueden tenerse en cuenta razones inherentes al propio sistema fiscal y no razones ajenas. Si la diferenciación no puede justificarse por la lógica del sistema fiscal, equivaldría a una ventaja selectiva.

(16) En consecuencia, en primer lugar debe determinarse un sistema fiscal de referencia común a los clubes y las sociedades anónimas. Efectivamente, se encuentran en una situación fáctica y jurídica comparable, habida cuenta del objetivo perseguido por el referido régimen: obtener ingresos sobre la base de los beneficios de la sociedad. Esto permite determinar si hay una desviación selectiva con respecto al régimen fiscal «normal». La base imponible es un elemento crucial para determinar el sistema fiscal. En el presente asunto, es el importe de los beneficios netos obtenidos por la empresa a finales del ejercicio fiscal. Por tanto, el régimen de sociedades español es el sistema de referencia relevante a efectos de determinar si el régimen fiscal es selectivo. Por consiguiente, es conveniente comparar la tributación de los clubes de fútbol que juegan en la primera división de la liga de fútbol profesional con la tributación de otras empresas sujetas al tipo normal del impuesto sobre sociedades.

⁽¹⁾ Todas las cifras proceden de «Deloitte Football Money League», 15ª Edición, 2012.

(*) Información amparada por el secreto profesional, de conformidad con la Comunicación de la Comisión relativa al secreto profesional en las decisiones sobre ayuda estatal, DO n° C 297 de 09.12.2003, p. 6.

⁽²⁾ El más reciente en el *Financial Times* de 7 de septiembre de 2013.

⁽³⁾ Asunto C-415/93 Bosman, apartado 73, asunto C-519/04 P Meca-Medina y Majcen/Comisión, apartado 22 y C-325/08 Olympique Lyonnais, apartado 23.

⁽⁴⁾ El más reciente en su sentencia de 8 de septiembre de 2011 en los asuntos C-78 y C-80/08, Ventajas fiscales para las cooperativas italianas.

- (17) En segundo lugar, hay que determinar si existe una diferencia de trato entre ambas formas de sociedades. Mediante excepción de los tipos impositivos normales aplicables a las personas jurídicas, los ingresos imponibles de los clubes tributan a un tipo inferior al de las sociedades anónimas. Por consiguiente, los clubes reciben un trato diferente, puesto que disfrutan de un tipo impositivo reducido al que no tienen derecho otras empresas sujetas al impuesto de sociedades, como las sociedades anónimas deportivas.
- (18) Así pues, es necesario determinar si las exenciones fiscales pueden favorecer a determinadas empresas en relación con otras comparables, habida cuenta del objetivo perseguido por el régimen del impuesto sobre sociedades, es decir, obtener ingresos sobre la base de los beneficios de la sociedad. Los clubes, aunque estén considerados entidades sin ánimo de lucro, y las sociedades anónimas, que realizan una actividad económica idéntica, están en una situación comparable: existe un mercado para la actividad en cuestión, la actividad está organizada según los principios de mercado y debe ser considerada económica⁽¹⁾. Los cuatro clubes participan en actividades económicas de la misma manera que las sociedades anónimas que son sus competidores. A efectos de la evaluación de la ayuda estatal, lo decisivo no es si una determinada actividad está organizada por unos como actividad «lucrativa» y por otros como actividad «sin ánimo de lucro». El factor determinante es si el apoyo se refiere a una actividad que está sujeta a la competencia en el mercado. Cualquier entidad que ejerza una actividad económica debe considerarse empresa, con independencia del estatuto jurídico de dicha entidad, sea o no sea una organización con ánimo de lucro, o de su modo de financiación⁽²⁾. En cualquier caso, los clubes de fútbol no tienen prohibido legalmente obtener beneficios y, de hecho, los obtienen. En consecuencia, los clubes y las sociedades anónimas reciben un trato diferente sin justificación aparente.
- (19) Este trato diferente puede estar justificado por la naturaleza y la estructura general del sistema fiscal⁽³⁾. No obstante, corresponde al Estado miembro que ha introducido tal diferenciación entre empresas en materia de cargas impositivas demostrar que está efectivamente justificada por la naturaleza y la estructura del sistema de que se trate⁽⁴⁾.
- (20) España alega que tales diferencias fiscales pueden estar justificadas por la naturaleza y la estructura general del sistema fiscal, con arreglo al punto 25 de la Comunicación relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas. El tipo impositivo menor estaría justificado, ya que los clubes beneficiarios son entidades sin ánimo de lucro que no generan ni pueden generar beneficios.
- (21) No obstante, este argumento se resiente por el hecho de que los clubes sí obtienen beneficios. Por otra parte, el objetivo perseguido por el régimen general es la imposición de los beneficios de la empresa. Hasta el momento, España no ha podido demostrar que la diferencia en cuanto a la imposición de los beneficios pueda ser coherente con este objetivo del sistema de referencia.
- (22) España alega, además, que la diferencia está justificada ya que los clubes, a diferencia de las sociedades anónimas en relación con sus accionistas, no tienen por objetivo distribuir beneficios a los miembros del club. No obstante, si el sistema impositivo de los beneficios de la empresa permitiera distinguir dicha imposición en función de si estos beneficios se distribuyen a los propietarios o se mantienen en la entidad, abogaría por un tipo impositivo sobre los beneficios menor porque los beneficios distribuidos estarán sujetos a imposición otra vez a nivel de los accionistas beneficiarios⁽⁵⁾. En otras palabras, si así fuera, estaría justificado un tipo impositivo superior para los clubes. En consecuencia, una diferenciación como la del presente asunto se basa en objetivos que no son los perseguidos por el régimen general, y la medida en cuestión debe considerarse selectiva.
- (23) En cualquier caso, un elemento agravante en el asunto que nos ocupa es que la Ley del Deporte de 1990 señalaba un número limitado de beneficiarios. La ley introdujo una distinción permanente basada en los resultados económicos de los clubes en 1990, sin dar opción a que se pudieran incorporar otros clubes que no fueran esos cuatro, y sin ninguna revisión posible de esa situación que admita con el tiempo también a otros clubes que gozan de una buena gestión. Los cuatro clubes pudieron beneficiarse de esta distinción hace décadas, en un momento determinado. Si España considerara que la entidad jurídica de club no era adecuada para las competiciones profesionales, se habría cambiado el sistema para todos los clubes, o se habría permitido revisar periódicamente la situación. Si el éxito económico durante cuatro temporadas consecutivas justificaba conservar la forma jurídica de club, sería razonable que las sociedades anónimas deportivas pudieran volver a ser clubes tras cuatro temporadas con éxito.
- (24) Por otra parte, en cuanto a los motivos de esta diferencia de trato, las diferencias en los resultados económicos no pueden justificar distinto trato por lo que se refiere a la forma obligatoria de organización o la falta de opciones al respecto. Las pérdidas no son intrínsecas a una forma

(1) Conclusiones del Abogado General en el asunto C-205/03, Federación Española de Empresas de Tecnología Sanitaria (FENIN)/Comisión, apartados 13 y 31.

(2) Asunto C-41/90, Höfner y Elser/Macrotron GmbH, Rec. 1991, p. I-1979, apartado 21.

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

(4) Sentencia del Tribunal General de 4.9.2009 en el asunto T-211/05, República Italiana/Comisión, apartado 125.

(5) Esto es acorde con la lógica expuesta en la tercera frase del punto 25 de la Comunicación de la Comisión relativa a la aplicación de las normas sobre ayudas estatales a las medidas relacionadas con la fiscalidad directa de las empresas (véase la nota a pie de página 6), a la que remite España: «Además, por la naturaleza del sistema fiscal también se puede justificar el hecho de que en el caso de ciertas cooperativas que distribuyen a sus miembros todos sus beneficios (el subrayado es nuestro) estos no estén gravados como tales, si se exige el pago del impuesto a sus miembros».

determinada de organización. Así pues, los resultados profesionales no son un criterio objetivo que justifique diferentes bases impositivas o que impongan determinadas formas de sociedad por un periodo indefinido.

- (25) Por consiguiente, negar la libre elección en cuanto a la forma de sociedad a todos los demás clubes, que por la razón que fuera no reunían las condiciones en un determinado momento, y sin posibilidad alguna de revisar o revertir la situación, no forma parte de la lógica de ningún sistema fiscal y equivale a una ventaja selectiva para determinados clubes ⁽¹⁾.
- (26) Un vistazo rápido a las formas de sociedad de los equipos deportivos en otros Estados miembros muestra que en la UE los clubes de fútbol no están estructurados en modo alguno de manera uniforme o similar. Algunos ordenamientos jurídicos no prevén estructuras específicas relevantes para los clubes deportivos. Como consecuencia, los clubes de fútbol que juegan en alguna de esas jurisdicciones pueden adoptar cualquier estructura existente con arreglo a su legislación (Austria, Bélgica, Bulgaria, Chipre, República Checa, Estonia, Alemania, Hungría, Irlanda, Lituania, Letonia, Países Bajos, Polonia, Eslovaquia, Eslovenia, y Reino Unido). Otros países establecen estructuras jurídicas específicas para el deporte y hacen obligatoria la adopción de las mismas, al menos para quienes quieran participar en la primera división del campeonato de liga de fútbol (Dinamarca, Finlandia, Francia, Grecia, Italia, Portugal, Rumanía, y Suecia). Sin embargo, en general los clubes pueden elegir entre diferentes formas específicas de sociedad deportiva (club o sociedad anónima), o si no (Finlandia, Francia, Italia), constituirse en sociedad anónima es obligatorio para todos sin excepción ⁽²⁾.
- (27) En cuanto a Navarra y el País Vasco, España señala la autonomía de estas regiones en materia fiscal. Ahora bien, la Ley del Deporte fue adoptada para toda España. Lo que se está examinando no son las distintas competencias regionales en materia de legislación fiscal, o el carácter selectivo de un régimen fiscal regional, sino el carácter selectivo de disposiciones nacionales del Derecho de sociedades en lo referente a las entidades de fútbol profesional.
- (28) Como resultado, las cuatro entidades deportivas en cuestión disfrutaban de un tipo impositivo preferente que no está justificado por la naturaleza del sistema fiscal. Esta ventaja deriva de fondos estatales, puesto que el Estado deja de percibir posibles ingresos fiscales. La ventaja para un club que juega en la primera división de su liga nacional puede

además afectar a la competencia y al comercio entre Estados miembros y constituye ayuda de funcionamiento. Estos clubes compiten por estar en las competiciones europeas y participan en los mercados por la comercialización y los derechos televisivos. Los derechos de radiodifusión, la comercialización y los patrocinios son fuentes de ingresos por las que los clubes de la liga de primera división compiten con otros clubes dentro y fuera de su propio país. Cuanto más dinero tienen los clubes para fichar jugadores estrella, más éxito pueden conseguir en las competiciones deportivas, lo que promete más ingresos derivados de las actividades mencionadas. Por otra parte, la estructura de propiedad de los clubes es internacional.

- (29) Por tanto, el apoyo financiero estatal que otorga una ventaja a los clubes deportivos profesionales Real Madrid CF, Athletic Club Bilbao, Club Atlético Osasuna (Navarra) y FC Barcelona tendrá con toda probabilidad la capacidad de falsear la competencia y afectar al comercio. Por consiguiente, constituye ayuda estatal a tenor del artículo 107, apartado 1, del TFUE.

3.2. Compatibilidad de la ayuda

- (30) El artículo 165 del TFUE destaca las características específicas del deporte que debe tener en cuenta la Comisión al abordar asuntos en este sector, ya que el deporte cumple una función educativa, de salud pública, cultural y recreativa. Por otra parte, la importancia económica del deporte no deja de crecer.
- (31) La Comisión no ha adoptado directrices sobre la aplicación de las normas sobre ayudas estatales del Tratado a las actividades deportivas mercantiles. España tampoco alega una misión de servicio público de los clubes deportivos profesionales que pudiera evaluarse con arreglo al artículo 106, apartado 2, del TFUE. Por consiguiente, la evaluación debe estar basada directamente en el artículo 107, apartado 3, letra c), del TFUE. Según dicha disposición, una ayuda puede considerarse compatible con el mercado interior si facilita, con arreglo al interés común, el desarrollo de determinadas actividades o de determinadas regiones económicas.
- (32) No obstante, la Comisión en este momento duda de que haya un objetivo de interés común que pudiera justificar una ayuda de funcionamiento selectiva a participantes muy poderosos en un sector económico extremadamente competitivo. España tampoco aduce argumentos que respalden la compatibilidad de la ayuda en virtud del artículo 107, apartado 3, letra c), del TFUE.

4. DECLARACIÓN DE LAS DUDAS DE LA COMISIÓN

- (33) Por consiguiente, la Comisión considera en este momento que España otorga ayuda de funcionamiento mediante un tipo impositivo preferente a los cuatro clubes deportivos (Real Madrid CF, Athletic Club Bilbao, Club Atlético Osasuna (Navarra) y FC Barcelona), que no puede justificarse con arreglo al artículo 107, apartado 3, letra c), ni a ninguna de las normas de aplicación de dicho artículo.

⁽¹⁾ Este razonamiento es similar al del Tribunal General en su sentencia de 4.9.2009 en el asunto T-211/05, República Italiana/Comisión, apartado 120, que consideró selectiva una ventaja fiscal que únicamente se reconocía a las empresas admitidas a cotización oficial en un mercado regulado durante un breve período, mientras que cualquier otra empresa quedaba excluida de los beneficios de ese régimen ya que no podían cumplir los requisitos para cotizar durante el período cubierto por el régimen de ayudas.

⁽²⁾ Fuente: Swiss Institute of Comparative Law, Comparative Study of the legal structures of football clubs and supporter's organisations in 45 European jurisdictions, Lausanne, 2008, encargado por la UEFA.

(34) El importe real de la ayuda desde el año 2001 hasta la fecha todavía está por determinar.

(35) Así pues, la Comisión expresa sus dudas sobre la compatibilidad de esta medida de ayuda con el mercado interior.

Habida cuenta de las consideraciones expuestas, la Comisión, en el marco del procedimiento del artículo 108, apartado 2, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, insta a España para que presente sus observaciones y facilite toda la información pertinente para la evaluación de la ayuda en un plazo de un mes a partir de la fecha de recepción de la presente carta. Esto incluye, en particular, información sobre el importe del impuesto sobre sociedades que pagaron o debían pagar los cuatro clubes en cuestión entre los años 2001 y 2012. La Comisión insta a las autoridades españolas para que transmitan inmediatamente una copia de la presente carta al beneficiario potencial de la ayuda.

La Comisión desea recordar a España el efecto suspensivo del artículo 108, apartado 3, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y llamar su atención sobre el artículo 14 del Reglamento (CE) n° 659/1999 del Consejo, que prevé que toda ayuda concedida ilegalmente podrá recuperarse de su beneficiario.

Por la presente, la Comisión comunica a España que informará a los interesados mediante la publicación de la presente carta y de un resumen significativo en el *Diario Oficial de la Unión Europea*. Asimismo, informará a los interesados en los Estados miembros de la AELC signatarios del Acuerdo EEE mediante la publicación de una comunicación en el suplemento EEE del citado Diario Oficial y al Órgano de Vigilancia de la AELC mediante copia de la presente carta. Se invitará a todos los interesados mencionados a presentar sus observaciones en un plazo de un mes a partir de la fecha de publicación de la presente carta.»