

SENTENCIA DEL TRIBUNAL GENERAL (Sala Cuarta)

de 26 de febrero de 2019 (*)

«Ayudas de Estado — Ayuda concedida por las autoridades españolas a determinados clubes de fútbol profesional — Tipo de gravamen preferente sobre los rendimientos de los clubes autorizados a recurrir al estatuto de entidad sin ánimo de lucro — Decisión por la que se declara la ayuda incompatible con el mercado interior — Recurso de anulación — Interés en ejercitar la acción — Admisibilidad — Medida infraestatal — Carácter selectivo — Distorsión de la competencia — Perjuicio para el comercio entre Estados miembros — Modificación de una ayuda existente — Obligación de motivación»

En el asunto T-679/16,

Athletic Club, con domicilio en Bilbao (Bizkaia), representado por los Sres. E. Lucas Murillo de la Cueva y J.M. Luís Carrasco, abogados,

parte demandante,

contra

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

parte demandada,

que tiene por objeto un recurso basado en el artículo 263 TFUE por el que se solicita la anulación de los artículos 1, 4 y 5 de la Decisión (UE) 2016/2391 de la Comisión, de 4 de julio de 2016, relativa a la ayuda estatal SA.29769 (2013/C) (ex 2013/NN) concedida por España a determinados clubes de fútbol (DO 2016, L 357, p. 1), en la medida en que afecten al demandante,

EL TRIBUNAL GENERAL (Sala Cuarta),

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

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

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 16 de abril de 2018;

dicta la siguiente

Sentencia

Antecedentes del litigio

- 1 El artículo 19, apartado 1, de la Ley 10/1990, de 15 de octubre, del Deporte (BOE n.º 249, de 17 de octubre de 1990, p. 30397; en lo sucesivo, «Ley 10/1990»), obligó a todos los

clubes deportivos profesionales españoles a reconvertirse en sociedades anónimas deportivas (en lo sucesivo, «S.A.D.»). El objetivo de la Ley era fomentar una gestión más responsable de la actividad de los clubes adaptando su forma jurídica.

- 2 En su disposición adicional séptima, la Ley 10/1990 establecía una excepción para los clubes deportivos profesionales que hubieran obtenido resultados económicos positivos en los ejercicios anteriores a la aprobación de la Ley. El Athletic Club, demandante, y otros tres clubes de fútbol profesional podían acogerse a esta excepción establecida por la Ley 10/1990. Estas cuatro entidades podían, pues, optar por seguir funcionando bajo la forma de clubes deportivos, y así lo hicieron.
- 3 A diferencia de las S.A.D., los clubes deportivos son personas jurídicas sin ánimo de lucro y, como tales, tienen derecho a un tipo de gravamen específico sobre sus rendimientos. En las provincias que disfrutaban de un régimen de autonomía fiscal, como es el caso del Territorio Histórico de Bizkaia en el que está establecido el club de fútbol demandante, es la legislación fiscal provincial la que determina los tipos de gravamen de que se trata. El tipo de gravamen aplicable a los clubes deportivos establecidos en el Territorio Histórico de Bizkaia ha sido inferior al tipo aplicable a las S.A.D. hasta la terminación del procedimiento administrativo de que se trata.
- 4 Mediante escrito de 18 de diciembre de 2013, la Comisión Europea notificó al Reino de España su decisión de incoar el procedimiento establecido en el artículo 108 TFUE, apartado 2, en relación con el posible trato fiscal preferente otorgado a cuatro clubes deportivos de fútbol profesional, incluido el club demandante, en comparación con las S.A.D.
- 5 Durante el procedimiento de investigación formal, la Comisión recibió y analizó observaciones escritas del Reino de España y de los interesados, entre ellos el demandante.
- 6 En su Decisión (UE) 2016/2391, de 4 de julio de 2016, relativa a la ayuda estatal SA.29769 (2013/C) (ex 2013/NN) concedida por España a determinados clubes de fútbol (DO 2016, L 357, p. 1; en lo sucesivo, «Decisión impugnada»), la Comisión concluyó que, a través de la Ley 10/1990, el Reino de España había establecido ilegalmente una ayuda en forma de privilegio fiscal en el impuesto de sociedades en favor del club de fútbol demandante, del Club Atlético Osasuna, del Fútbol Club Barcelona y del Real Madrid Club de Fútbol, infringiendo el artículo 108 TFUE, apartado 3 (artículo 1 de la Decisión impugnada). La Comisión llegó también a la conclusión de que este régimen no era compatible con el mercado interior y ordenó en consecuencia al Reino de España que lo suprimiera (artículo 4, apartado 4) y que recuperase de los beneficiarios la diferencia entre el impuesto de sociedades abonado y el impuesto de sociedades que habrían debido abonar si hubieran tenido la forma jurídica de S.A.D., a partir del ejercicio fiscal de 2000 (artículo 4, apartado 1), salvo en el supuesto de que la ayuda debiera calificarse de ayuda *de minimis* (artículo 2). La Decisión impugnada obliga por último a su destinatario a cumplir las prescripciones que figuran en su parte dispositiva, con carácter inmediato y efectivo en lo que respecta a la recuperación de la ayuda concedida (artículo 5, apartado 1) y en un plazo de cuatro meses a partir de la fecha de su notificación en lo que respecta a la aplicación de la Decisión en su conjunto (artículo 5, apartado 2).

Procedimiento y pretensiones de las partes

- 7 Mediante demanda presentada en la Secretaría del Tribunal el 26 de septiembre de 2016, el demandante interpuso el presente recurso.

- 8 La Comisión presentó su escrito de contestación en la Secretaría del Tribunal el 7 de diciembre de 2016.
- 9 El demandante presentó su escrito de réplica en la Secretaría del Tribunal el 23 de enero de 2017.
- 10 El 30 de enero de 2017, al amparo del artículo 85, apartado 3, del Reglamento de Procedimiento del Tribunal General, el demandante aportó una prueba consistente en la certificación de la liquidación del impuesto de sociedades del que era deudor por la temporada 2015-2016. La Comisión no ha formulado observaciones sobre esta prueba.
- 11 La Comisión presentó su escrito de dúplica en la Secretaría del Tribunal el 7 de marzo de 2017.
- 12 Mediante escrito de 29 de marzo de 2017, el demandante indicó que deseaba ser oído en una vista oral.
- 13 En el marco de las diligencias de ordenación del procedimiento contempladas en el artículo 89 de su Reglamento de Procedimiento, el Tribunal formuló unas preguntas por escrito al demandante y a la Comisión, a las que estos respondieron dentro del plazo fijado.
- 14 El demandante solicita al Tribunal que:
 - Anule los artículos 1, 4 y 5 de la Decisión impugnada en la medida en que le afecten.
 - Condene en costas a la Comisión.
- 15 La Comisión solicita al Tribunal que:
 - Declare la inadmisibilidad del recurso o lo desestime por infundado.
 - Condene en costas al demandante.

Fundamentos de Derecho

Sobre la admisibilidad del recurso

- 16 Sin proponer formalmente una excepción de inadmisibilidad con arreglo al artículo 130 del Reglamento de Procedimiento, la Comisión sostiene que procede declarar la inadmisibilidad del recurso por la razón de que el demandante carece tanto de legitimación activa como de interés en ejercitar la acción. En respuesta a una pregunta formulada por el Tribunal en la vista, la Comisión renunció sin embargo a esta causa de inadmisión invocada por ella en la medida en que se refería a la pretensión de anulación del artículo 4, apartado 4, de la Decisión impugnada, que obliga al Reino de España a suprimir en lo sucesivo el régimen de ayudas del que se benefició el club de fútbol demandante.
- 17 Por lo que se refiere a la causa de inadmisión a la que la Comisión no ha renunciado, en la que se opone al recurso en la medida en que este solicita la anulación del artículo 4, apartados 1 a 3, y del artículo 5 de la Decisión impugnada, procede hacer constar que esta pretensión se refiere esencialmente a la orden de recuperación de las ayudas ya concedidas al demandante en la fecha en que se adoptó la Decisión impugnada, en virtud del régimen controvertido.

- 18 A este respecto, según reiterada jurisprudencia, el interés en obtener que se anule el acto impugnado requiere que la anulación de dicho acto pueda producir, por sí misma, consecuencias jurídicas y que el recurso pueda procurar así, por su resultado, un beneficio a la parte que lo haya interpuesto (véase, en este sentido, la sentencia de 17 de septiembre de 2009, Comisión/Koninklijke FrieslandCampina, C-519/07 P, EU:C:2009:556, apartado 63 y jurisprudencia citada).
- 19 Los requisitos de admisibilidad de un recurso deben ser apreciados en relación con la fecha de interposición de dicho recurso (véase la sentencia de 21 de marzo de 2002, Shaw y Falla/Comisión, T-131/99, EU:T:2002:83, apartado 29 y jurisprudencia citada).
- 20 La regla formulada en el apartado 19 anterior debe entenderse sin perjuicio de una cuestión diferente, la de la pérdida del interés en ejercitar la acción. En efecto, en aras de una recta administración de la justicia, esa consideración sobre el momento en que debe apreciarse la admisibilidad del recurso no puede impedir que el Tribunal acuerde el sobreseimiento en el supuesto en que un demandante que inicialmente tenía interés en ejercitar la acción haya perdido todo interés personal en la anulación de la decisión impugnada a causa de un hecho producido con posterioridad a la interposición del recurso (auto de 17 de octubre de 2005, First Data y otros/Comisión, T-28/02, EU:T:2005:357, apartado 36).
- 21 A este respecto, el Tribunal ha declarado ya que una parte demandante perdía su interés en ejercitar la acción cuando el Estado miembro de que se trataba —al que incumbía ejecutar la decisión impugnada bajo el control del juez nacional y, en su caso, del juez de la Unión Europea, con arreglo al artículo 108 TFUE, apartado 2— hubiera decidido, basándose en la parte dispositiva de la decisión impugnada y, en su caso, en las indicaciones sobre la ejecución de esta facilitadas por la Comisión, no proceder a recuperar de las empresas demandantes las supuestas ayudas. En ese contexto jurídico y fáctico, la posibilidad de que la Comisión llegara finalmente a una apreciación distinta de la emitida por el Estado miembro y le obligara a recuperar de las empresas demandantes las ayudas en cuestión constituía una circunstancia futura e incierta, insuficiente para justificar un interés en ejercitar la acción (véase, en este sentido, el auto de 10 de marzo de 2005, Gruppo ormeggiatori del porto di Venezia y otros/Comisión, T-228/00, T-229/00, T-242/00, T-243/00, T-245/00 a T-248/00, T-250/00, T-252/00, T-256/00 a T-259/00, T-265/00, T-267/00, T-268/00, T-271/00, T-274/00 a T-276/00, T-281/00, T-287/00 y T-296/00, EU:T:2005:90, apartados 25 y 26).
- 22 En el presente caso, las partes coinciden en reconocer que las autoridades del Territorio Histórico de Bizkaia estiman que la ayuda ya concedida al demandante constituye una ayuda *de minimis* y, por lo tanto, no tienen la intención de exigir su devolución. Se desprende de los datos aportados por la Comisión que esta informó al Reino de España de que tomaba nota de la postura de las autoridades locales. Además, al contestar a una pregunta para la que se solicitaba respuesta escrita, formulada en concepto de diligencia de ordenación del procedimiento, la Comisión precisó que no había detectado ningún error en los cálculos facilitados por las autoridades competentes y que, incluso en el supuesto de que tales cálculos fueran modificados en virtud de información obtenida posteriormente, resultaba muy improbable que el importe de la ayuda, muy escaso según los cálculos actuales, pudiera sobrepasar el límite establecido para las ayudas *de minimis*.
- 23 Habida cuenta de las consideraciones expuestas, resulta obligado hacer constar que el demandante no justifica ya su interés en ejercitar la acción, en lo que respecta a las prescripciones de la parte dispositiva de la Decisión impugnada relativas a la recuperación de las ayudas que ya le hubieran sido concedidas.

24 Finalmente, en lo referente a la admisibilidad de la pretensión relativa al artículo 1 de la Decisión impugnada, que declara la existencia de un régimen de ayudas ilegal e incompatible, procede recordar que el juez de la Unión está facultado para apreciar, en función de las circunstancias de cada caso, si una recta administración de la justicia justifica desestimar el recurso en cuanto al fondo sin haberse pronunciado previamente sobre la causa de inadmisión invocada por la parte demandada (véase, en este sentido, la sentencia de 26 de febrero de 2002, Consejo/Boehringer, C-23/00 P, EU:C:2002:118, apartados 51 y 52). En el presente caso, el Tribunal considera oportuno pronunciarse primero sobre el fondo de las pretensiones del demandante, en la medida en que están dirigidas contra los artículos 1 y 4, apartado 4, de la Decisión impugnada.

Sobre el fondo

25 En apoyo de su recurso, el demandante invoca cinco motivos. Conviene reagrupar los tres primeros en un motivo único, basado en la infracción del artículo 107 TFUE, apartado 1, y dividido en dos partes, la primera relativa a la falta de carácter selectivo de la medida y la segunda a la inexistencia de distorsión de la competencia y de perjuicio para el comercio entre los Estados miembros. En su segundo motivo, invocado con carácter subsidiario, el demandante alega la infracción del artículo 108 TFUE, del artículo 1, letra b), inciso i), del Reglamento (CE) n.º 659/1999 del Consejo, de 22 de marzo de 1999, por el que se establecen disposiciones de aplicación del artículo [108 TFUE] (DO 1999, L 83, p. 1), y de los artículos 17 a 19 de este último Reglamento, por no haber calificado la Comisión de ayuda existente la medida que se discute. El tercer motivo, que conviene examinar en primer lugar, se basa en una falta de motivación, contraria al artículo 296 TFUE y al artículo 41, apartado 2, letra c), de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (en lo sucesivo, «Carta»).

Sobre el tercer motivo de recurso, basado en la infracción del artículo 296 TFUE y del artículo 41, apartado 2, letra c), de la Carta

26 El demandante alega que la Comisión incumplió su obligación de motivación al abstenerse de examinar varios elementos esenciales para el análisis de la medida que se discute desde el punto de vista del concepto de ayuda. Por un lado, la Comisión se limitó a examinar el tipo de gravamen nominal aplicable a los clubes a los que se refiere la Decisión impugnada, sin tener en cuenta otras circunstancias pertinentes, inherentes al régimen fiscal en su conjunto y capaces de influir en el nivel efectivo de tributación de los clubes. Al actuar así, a juicio del demandante, la Comisión motivó insuficientemente su Decisión en lo que respecta a la existencia de una ventaja. Por otro lado, el demandante considera que la Comisión incumplió igualmente su obligación de motivación al no responder a las alegaciones presentadas por él sobre los requisitos de distorsión de la competencia y de perjuicio para el comercio entre los Estados miembros.

27 La Comisión impugna las alegaciones del demandante.

28 Conviene recordar que el artículo 296 TFUE y el artículo 41, apartado 2, letra c), de la Carta disponen que las decisiones que adopte la Comisión deben estar motivadas.

29 Además, según reiterada jurisprudencia, la motivación exigida debe adaptarse a la naturaleza del acto de que se trate y debe mostrar de manera clara e inequívoca el razonamiento de la institución de que emane el acto, de manera que los interesados puedan conocer las razones de la medida adoptada y el juez de la Unión pueda ejercer su control. No se exige que la motivación especifique todas las razones de hecho y de Derecho pertinentes, en la medida en que la cuestión de si la motivación de un acto cumple las exigencias legales debe apreciarse en relación, no solo con su tenor, sino también con el contexto y con el

conjunto de normas jurídicas que regulan la materia de que se trate (sentencias de 2 de abril de 1998, Comisión/Sytraval y Brink's France, C-367/95 P, EU:C:1998:154, apartado 63; de 12 de diciembre de 2002, Bélgica/Comisión, C-5/01, EU:C:2002:754, apartado 68, y de 11 de septiembre de 2003, Bélgica/Comisión, C-197/99 P, EU:C:2003:444, apartado 72). En particular, la Comisión no está obligada a tomar postura sobre todas las alegaciones que los interesados formulen ante ella, sino que le basta con exponer los hechos y las consideraciones jurídicas que revisten una importancia esencial en la estructura de la decisión (véase la sentencia de 30 de abril de 2014, Hagemeyer y Hahn/Comisión, T-17/12, EU:T:2014:234, apartado 173 y jurisprudencia citada).

- 30 Aplicada a la decisión de calificar de ayuda estatal una medida, la obligación de motivación exige que se indiquen las razones por las cuales la Comisión considera que la medida de que se trate está comprendida en el ámbito de aplicación del artículo 107 TFUE, apartado 1 (véase la sentencia de 15 de junio de 2010, Mediaset/Comisión, T-177/07, EU:T:2010:233, apartado 144 y jurisprudencia citada).
- 31 En el presente caso, el demandante alega, en primer lugar, que la Comisión incurrió en una falta de motivación al no haber indicado si, tomando en consideración el régimen fiscal en su conjunto y no solamente el tipo de gravamen, el régimen controvertido suponía una ventaja para los clubes deportivos que podían acogerse a él.
- 32 En la Decisión impugnada, tras recordar los argumentos expuestos por los interesados y por el Reino de España sobre la imposición efectiva que resulta, respectivamente, del régimen de Derecho común y del régimen propio de las entidades sin ánimo de lucro, la Comisión indica que «la imposición efectiva de la que los cuatro clubes deportivos se beneficiaron tiende a ser inferior a la imposición normal de las sociedades anónimas de deporte profesional, como demuestran las cifras facilitadas por España [...], incluso si se tienen en cuenta, como indica el Real Madrid, las diferentes posibilidades de las sociedades anónimas y las entidades sin ánimo de lucro para deducir la reinversión de beneficios extraordinarios o ganancias de capital percibidas por transferencias de capital en un ejercicio determinado en el que tuvieron lugar esas reinversiones o transferencias» (considerando 70).
- 33 En el considerando 95 de la Decisión impugnada, la Comisión precisa igualmente lo que sigue, en cuanto al modo de recuperar las ayudas individualmente otorgadas en virtud del régimen controvertido:
- «[...] la ventaja efectiva debe determinarse teniendo en cuenta las especificidades del régimen del impuesto sobre sociedades aplicable a las entidades sin ánimo de lucro, que puede dar lugar circunstancialmente, en años concretos, a una imposición sobre sociedades efectiva superior a la que se habría aplicado en caso de tratarse de una sociedad anónima deportiva. La Comisión toma nota de los argumentos esgrimidos por el Real Madrid CF [...]».
- 34 De estas consideraciones se desprende que, en la motivación de su Decisión, la Comisión mencionó los argumentos relativos a la necesidad de apreciar globalmente los beneficios derivados del régimen controvertido y llegó a la conclusión de que esa apreciación no ponía en entredicho la existencia de una ventaja, ya que, en cualquier caso, los niveles de imposición efectiva soportados por los cuatro clubes de fútbol profesional de que se trata tendían a ser inferiores al nivel de imposición efectiva en el régimen normal, sin perjuicio de situaciones puntuales en las que esta constatación no se verificara.
- 35 Por tanto, resulta obligado hacer constar que no se ajusta a los hechos la imputación de que la Comisión incurrió en una falta de motivación por no haber indicado en la Decisión

impugnada si, tomando en consideración el régimen fiscal en su conjunto y no solamente el tipo de gravamen, de ello se deducía la existencia de una ventaja.

- 36 En segundo lugar, el demandante sostiene que la Comisión incumplió su obligación de motivación al no responder a las alegaciones presentadas por él en el procedimiento administrativo en cuanto a los requisitos de distorsión de la competencia y de perjuicio para el comercio entre los Estados miembros.
- 37 Al formular esta imputación, el demandante no detalla las alegaciones de que se trata, pues se limita a remitirse a la segunda parte de su primer motivo de recurso, indicando que «parte de [estas] alegaciones [...] las hemos reiterado» allí. Únicamente en respuesta a una pregunta que le formuló el Tribunal en concepto de diligencia de ordenación del procedimiento ha precisado el demandante a qué pasajes de su demanda se refería. En la vista, el Tribunal interrogó al demandante sobre la admisibilidad de esta imputación, dada la falta de precisión de la demanda.
- 38 Pues bien, procede recordar que, con arreglo al artículo 76, letra d), del Reglamento de Procedimiento, la demanda debe contener una exposición concisa de los motivos invocados. Además, según reiterada jurisprudencia, con independencia de toda cuestión terminológica, esa exposición debe ser lo bastante clara y precisa como para permitir que la parte demandada prepare su defensa y que el Tribunal resuelva el recurso, en su caso, sin necesidad de solicitar información adicional. En efecto, a fin de garantizar la seguridad jurídica y la recta administración de la justicia, es preciso, para que un recurso sea admisible, que las razones esenciales de hecho y de Derecho en las que se basa aparezcan, al menos sucintamente, pero de forma coherente y comprensible, en el propio texto de la demanda. También es jurisprudencia reiterada que todo motivo de recurso que no se presente suficientemente estructurado en la demanda se considerará inadmisibile. Exigencias análogas se aplican cuando se formula una imputación en apoyo de un motivo [véase la sentencia de 12 de mayo de 2016, Italia/Comisión, T-384/14, EU:T:2016:298, apartado 38 (no publicado) y jurisprudencia citada].
- 39 En el presente caso, lo expuesto en la demanda no permite que el Tribunal identifique cuáles son las alegaciones relativas a la inexistencia de distorsión de la competencia y de perjuicio para el comercio entre los Estados miembros que el demandante afirma haber formulado ya en la fase administrativa del procedimiento. En efecto, el demandante arguye haber «reiterado en parte» tales alegaciones en la segunda parte de su primer motivo de recurso, pero no establece una separación entre las alegaciones presentadas por primera vez ante el Tribunal y las formuladas en el procedimiento administrativo ni precisa en qué medida, en su caso, todas esas alegaciones habían sido formuladas ya ante la Comisión.
- 40 Además, el demandante se limita a afirmar que la Decisión adolece de una falta de motivación porque la Comisión no respondió a sus alegaciones, sin respaldar esta imputación con una argumentación específica. Ahora bien, la mera enunciación abstracta de esta imputación incumple las exigencias del Reglamento de Procedimiento (véase, en este sentido, la sentencia de 16 de marzo de 2016, Dextro Energy/Comisión, T-100/15, EU:T:2016:150, apartado 92 y jurisprudencia citada).
- 41 De ello se sigue que procede declarar la inadmisibilidad de la imputación según la cual la Comisión incurrió en una falta de motivación por no haber respondido a las alegaciones formuladas por el demandante en el procedimiento administrativo en cuanto a los requisitos de distorsión de la competencia y de perjuicio para el comercio entre los Estados miembros.
- 42 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede desestimar, por tanto, el tercer motivo de recurso.

Sobre la primera parte del primer motivo de recurso, basada en la falta de carácter selectivo de la medida

- 43 El demandante impugna esencialmente el marco de referencia, tanto geográfico como material, utilizado por la Comisión para examinar el carácter selectivo de la ventaja derivada de la medida a la que se refiere la Decisión impugnada.
- 44 En primer lugar, el demandante sostiene que únicamente se encuentran en una situación comparable a la suya las personas jurídicas establecidas en el territorio de la autoridad infraestatal dotada de autonomía y competente en materia fiscal, en el presente caso, el Territorio Histórico de Bizkaia. Añade que, en esta zona geográfica que constituye el marco de referencia, solo existe un único club de fútbol profesional, el suyo. En opinión del demandante, de ello se deduce que, como ninguna empresa se encuentra en una situación comparable a la suya, la medida que se discute no constituye una ventaja selectiva.
- 45 En segundo lugar, el demandante alega que las entidades sin ánimo de lucro, por una parte, y las sociedades mercantiles, incluidas las S.A.D., por otra, no se encuentran en una situación fáctica y jurídica comparable. A este respecto invoca diferentes circunstancias de hecho y de Derecho que distinguen a las entidades sin ánimo de lucro de las sociedades mercantiles. Invoca igualmente el mecanismo establecido por la Ley 10/1990 para la asunción de deudas contraídas por los clubes deportivos que se ven obligados por otra parte, con arreglo a dicha Ley, a transformarse en S.A.D., haciendo hincapié en que esta vía específica de saneamiento financiero no era accesible a los cuatro clubes de fútbol que continuaron funcionando como entidades sin ánimo de lucro.
- 46 La Comisión impugna las alegaciones del demandante.
- 47 Con carácter preliminar procede señalar que los razonamientos expuestos por el demandante en apoyo de esta parte de su motivo de recurso se refieren exclusivamente al carácter selectivo de la ventaja derivada de la medida de ayuda de que se trata, y no a la cuestión de la propia existencia de una ventaja, cuestión que, por lo tanto, no es preciso examinar.
- 48 Por lo que respecta, en primer lugar, al marco de referencia geográfico pertinente para apreciar el carácter selectivo del régimen de ayudas de que se trata, conviene comenzar por señalar que las partes no discuten la autonomía de que disfrutaban las autoridades del Territorio Histórico de Bizkaia para determinar el régimen fiscal vigente en su territorio, en el sentido de la jurisprudencia aplicable a las medidas infraestatales, que emana en particular de la sentencia de 6 de septiembre de 2006, Portugal/Comisión (C-88/03, EU:C:2006:511), apartado 62.
- 49 En cambio, las partes discrepan en cuanto al autor, al contenido y al alcance de la medida de ayuda que se discute y, por tanto, en cuanto a las consecuencias que de ello se derivan con respecto a la cuestión de si la situación de hecho y de Derecho del club de fútbol demandante es comparable a la de los clubes profesionales situados fuera del Territorio Histórico de Bizkaia.
- 50 En este contexto, corresponde al Tribunal determinar, en particular, si la medida de ayuda que se discute fue adoptada a nivel nacional o a nivel infraestatal. Únicamente en este último supuesto sería aplicable la jurisprudencia citada en el apartado 48 anterior.
- 51 A este respecto conviene señalar que la Decisión impugnada, en su artículo 1, califica de ayuda estatal la disposición adicional séptima de la Ley 10/1990 porque reserva «el derecho a disfrutar del tipo preferente del impuesto sobre sociedades aplicable a las organizaciones

sin ánimo de lucro a determinados clubes de fútbol profesional». De ello se deduce que la medida a la que se refiere la Decisión impugnada es el resultado de combinar la aplicación de un tipo de gravamen preferente en el impuesto sobre sociedades a las organizaciones sin ánimo de lucro y la restricción de la posibilidad de adoptar esta forma jurídica, que queda reservada a determinados clubes de fútbol profesional comprendidos en el ámbito de aplicación de la excepción establecida por la Ley 10/1990.

- 52 Se trata pues aquí de una configuración mixta, en la que la existencia de la ventaja es consecuencia, por una parte, de un elemento del Derecho nacional que aplica un régimen especial a determinados clubes de fútbol profesional y, por otra, de un elemento de Derecho fiscal que, en ciertos aspectos y para determinados territorios del Reino de España, es de nivel infraestatal.
- 53 Pues bien, el hecho de que el importe de la ayuda individual concedida a cada beneficiario dependa del tipo de gravamen fijado en otras disposiciones legales, en su caso de nivel infraestatal, no impide que la medida controvertida constituya, como tal, un régimen de ayudas, en la medida en que dicho régimen podía dar lugar desde el momento en que se estableció —y dio lugar efectivamente— a la aplicación a sus beneficiarios, en cuanto entidades sin ánimo de lucro, de un tipo de gravamen preferente en el impuesto sobre sociedades al que ya no podían acogerse los demás clubes de fútbol profesional (véase, en este sentido, la sentencia de 8 de diciembre de 2011, France Télécom/Comisión, C-81/10 P, EU:C:2011:811, apartados 22 a 25).
- 54 Además, tal como ha indicado la Comisión sin que el demandante la contradiga al respecto, el legislador nacional era el único competente para regular la forma jurídica que los clubes deportivos profesionales podían o debían adoptar, y así lo hizo a través de la Ley 10/1990. De ello se deduce que la medida que reservaba exclusivamente a determinados clubes de fútbol profesional la facultad de operar bajo la forma de entidad sin ánimo de lucro, y, como corolario —en el contexto jurídico vigente hasta la adopción de la Decisión impugnada—, la aplicación de un tipo de gravamen preferente, debía aprobarse necesariamente a nivel nacional.
- 55 Finalmente, el demandante no ha alegado que el legislador nacional haya limitado por iniciativa propia el ámbito de aplicación geográfica de la Ley 10/1990.
- 56 Por consiguiente, el régimen de ayudas controvertido debe considerarse de ámbito nacional. No procede acoger, pues, la alegación del demandante en la que defiende que el marco de referencia geográfico para el examen del carácter selectivo del régimen controvertido sea el Territorio Histórico de Bizkaia.
- 57 En cualquier caso, la Decisión impugnada, basada en la existencia de una ventaja selectiva en favor de determinados clubes de fútbol profesional, comparados con los clubes de fútbol profesional sometidos al régimen fiscal de las S.A.D., indica en su considerando 75 que esta situación puede darse tanto a nivel nacional como a nivel de las comunidades autónomas, incluido el Territorio Histórico de Bizkaia, en el que, por lo demás, se ha acreditado que existe otro club de fútbol profesional constituido en forma de S.A.D. De ello se deduce que, incluso en el supuesto de que el marco geográfico de referencia fuera el Territorio Histórico de Bizkaia, no se ajusta a los hechos la alegación del demandante de que ninguna otra empresa se encuentra en una situación comparable a la suya.
- 58 Conviene examinar ahora si en el presente caso concurren los criterios exigidos para afirmar que la medida que se discute es selectiva desde un punto de vista material.

- 59 Para calificar una medida fiscal nacional de «selectiva», es preciso, en una primera fase, identificar y analizar previamente el régimen fiscal común o «normal» aplicable en el Estado miembro de que se trate. En una segunda fase, el eventual carácter selectivo de la ventaja otorgada por la medida fiscal de que se trate debe apreciarse y acreditarse precisamente en relación con ese régimen fiscal común o «normal», demostrando que dicha medida fiscal constituye una excepción al referido régimen común, en la medida en que establece una diferenciación entre operadores económicos que, desde el punto de vista del objetivo asignado al sistema fiscal de dicho Estado miembro, se encuentran en una situación de hecho y de Derecho comparable (sentencia de 8 de septiembre de 2011, *Paint Graphos* y otros, C-78/08 a C-80/08, EU:C:2011:550, apartado 49 y jurisprudencia citada). Dicho de otro modo, para acreditar el carácter selectivo de una medida que constituye una excepción al régimen fiscal común basta con demostrar que esa medida beneficia a determinados operadores y no a otros, aunque todos ellos se encuentren en una situación objetivamente comparable desde el punto de vista del objetivo perseguido por el régimen fiscal común (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, apartado 76).
- 60 A este respecto, el demandante impugna tanto el régimen de referencia utilizado en la Decisión impugnada como la conclusión según la cual, desde el punto de vista del objetivo perseguido por dicho régimen, los clubes beneficiarios del régimen se encuentran en una situación de hecho y de Derecho comparable a la de los demás clubes de fútbol profesionales que operan bajo la forma de S.A.D.
- 61 Sin embargo, el demandante no aporta dato alguno en apoyo de su impugnación del régimen de referencia, a saber, «la norma general [según la cual], a partir de 1990, [los clubes deportivos profesionales] tributan como sociedades anónimas, con arreglo a la Ley del impuesto sobre sociedades» (considerando 52 de la Decisión impugnada), limitándose a deducir la existencia de un error a este respecto de la diferencia de situación, invocada por él, entre los clubes de fútbol profesionales constituidos bajo la forma de S.A.D. y los constituidos bajo la forma de entidades sin ánimo de lucro. Al razonar así, el demandante pretende además invertir la primera y la segunda fase del examen que prescribe la jurisprudencia citada en el apartado 59 anterior, relativa a la aplicación de la calificación de «selectiva» a una medida fiscal nacional, pese a que este orden lo ha establecido una reiterada jurisprudencia y se apoya en la lógica según la cual la comparabilidad de las situaciones de los operadores económicos y la diferenciación en el trato que se les aplica solo se pueden apreciar recurriendo a un sistema de referencia identificado previamente. Por lo demás, la confusión entre estas dos fases en la que incurre el demandante resulta evidente en su análisis de la sentencia de 8 de septiembre de 2011, *Paint Graphos* y otros (C-78/08 a C-80/08, EU:C:2011:550), cuando indica en su demanda, erróneamente, que el Tribunal de Justicia concluyó en este último asunto «que el sistema fiscal de referencia no [era] el aplicable a [las sociedades mercantiles]».
- 62 De ello se deduce que las alegaciones relativas a un error en la determinación del régimen fiscal de referencia no están respaldadas por ninguna argumentación específica y adecuada y que, por esta mera razón, deben ser desestimadas.
- 63 La argumentación del demandante se refiere a continuación a la segunda fase del examen del carácter selectivo de una medida fiscal, tal como la ha establecido la jurisprudencia (véase el apartado 59 anterior), y consiste en alegar que las sociedades mercantiles —de las que forman parte las S.A.D.— y las entidades sin ánimo de lucro —incluidos los cuatro clubes beneficiarios del régimen de que se trata— no se encuentran en una situación de hecho y de Derecho comparable.

- 64 Es cierto que, como sostiene el demandante, los datos que expone, relativos a determinadas características específicas de las entidades sin ánimo de lucro, por analogía con el análisis de las sociedades cooperativas desarrollado en la sentencia de 8 de septiembre de 2011, *Paint Graphos y otros* (C-78/08 a C-80/08, EU:C:2011:550), pueden tener entidad suficiente para justificar, en su caso, una medida que establezca una diferencia entre entidades sin ánimo de lucro y sociedades mercantiles.
- 65 Sin embargo, la medida controvertida consiste en realidad en una reducción del ámbito de aplicación personal del régimen de las entidades sin ánimo de lucro en el sector del deporte profesional español. Dicho de otro modo, la medida controvertida no es una medida que establezca una diferencia entre entidades sin ánimo de lucro y sociedades mercantiles, sino una medida que establece una diferencia entre los clubes deportivos profesionales en el acceso a la forma jurídica de entidad sin ánimo de lucro y al régimen fiscal correspondiente.
- 66 De ello se deduce que la argumentación del demandante es inoperante, pues toma como premisa una medida que no es la que constituye el objeto de la Decisión impugnada.
- 67 Por lo tanto, la Comisión no incurrió en un error de apreciación al concluir que la medida que se discute tenía carácter selectivo.
- 68 No pone en entredicho esta conclusión la alegación del demandante según la cual, en síntesis, la existencia de un mecanismo de asunción de deudas contraídas por los clubes deportivos obligados a transformarse en S.A.D. con arreglo a la Ley 10/1990 impide considerar que la situación de estos sea comparable a la de los cuatro clubes de fútbol beneficiarios del régimen controvertido.
- 69 Así pues, es preciso reconocer que, como sostiene la Comisión, el referido mecanismo no tiene efecto alguno sobre la situación de los clubes deportivos creados tras la entrada en vigor de la Ley 10/1990 ni sobre las deudas contraídas por los clubes existentes en temporadas deportivas iniciadas con posterioridad a la entrada en vigor de dicha Ley. La existencia de ese mecanismo de saneamiento financiero no es, pues, pertinente a la hora de comparar la situación de los cuatro clubes deportivos beneficiarios del régimen de ayudas de que se trata con la de los otros clubes deportivos tras la entrada en vigor de la Ley 10/1990 y el establecimiento del régimen de ayudas controvertido. Además, el demandante se limita a invocar la existencia del mecanismo de asunción de deudas, sin explicar por qué influye esta circunstancia en la comparabilidad de las situaciones de los clubes deportivos de que se trata, en el sentido de la jurisprudencia recordada en el apartado 59 anterior.
- 70 Por último, el demandante no sostiene que la diferenciación establecida por el régimen controvertido, en el supuesto de que a primera vista sea selectiva, esté justificada sin embargo por la naturaleza o la estructura del sistema en el que se inscribe (véase, en este sentido, 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, apartado 58).
- 71 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede desestimar, por tanto, la primera parte del primer motivo de recurso.
- Sobre la segunda parte del primer motivo de recurso basada en la inexistencia de distorsión de la competencia y de perjuicio para el comercio entre los Estados miembros
- 72 El demandante sostiene que la Comisión infringió el artículo 107 TFUE, apartado 1, al considerar que la medida que se discute falseaba la competencia y afectaba al comercio entre los Estados miembros.

- 73 Por una parte, el club de fútbol demandante alega que su política es la de un «club de cantera» y solo contrata a jugadores que se hayan formado en la propia cantera o en clubes de su entorno inmediato, lo que excluye que participe plenamente, como comprador, en el mercado internacional de traspasos de jugadores. Según el club demandante, pues, la pretendida ventaja de la que se beneficia no es utilizada, como indica la Decisión impugnada, para contratar a los mejores jugadores disponibles en ese mercado.
- 74 Por otra parte, el demandante reprocha a la Comisión su conclusión de que la medida que se discute falseaba la competencia y afectaba al comercio entre los Estados miembros a causa de sus efectos sobre los ingresos derivados que obtienen los clubes de fútbol profesional, en términos de derechos de retransmisión de las competiciones nacionales y europeas, de *merchandising* y de patrocinio. En apoyo de su argumentación, el demandante pone de relieve, en primer lugar, que es la UEFA (Unión de Asociaciones Europeas de Fútbol) quien determina tanto los derechos de retransmisión de las competiciones europeas como los criterios de reparto de esos ingresos entre los clubes, de lo que se deduce, a su juicio, que no existe relación alguna entre la pretendida ventaja de la que él se beneficia y los ingresos derivados de su participación en las competiciones europeas. A continuación, en lo que respecta a las competiciones nacionales, el demandante indica que el mercado de derechos de retransmisión es de ámbito nacional, al igual que los equipos que participan en esas competiciones. Por último, el demandante alega que, habida cuenta de su política de anclaje territorial, sus actividades de *merchandising* y de patrocinio solo interesan a las empresas y a las personas de su entorno local.
- 75 La Comisión impugna las alegaciones del demandante.
- 76 En primer lugar, es preciso recordar que, al apreciar los requisitos del perjuicio para el comercio entre los Estados miembros y de la distorsión de la competencia, la Comisión no está obligada a acreditar una incidencia real de las ayudas sobre el comercio entre los Estados miembros y una distorsión efectiva de la competencia, sino únicamente a examinar si tales ayudas pueden afectar al referido comercio y falsear la competencia. De ello se deduce que la Comisión no está obligada a realizar un análisis económico de la situación real de los mercados de que se trate, de la cuota de mercado de las empresas beneficiarias de las ayudas, de la posición de las empresas competidoras y de los flujos comerciales entre los Estados miembros (véase la sentencia de 22 de abril de 2016, Irlanda y Aughinish Alumina/Comisión, T-50/06 RENV II y T-69/06 RENV II, EU:T:2016:227, apartado 112 y jurisprudencia citada).
- 77 En segundo lugar, de la jurisprudencia se desprende que los requisitos relativos a la incidencia sobre el comercio entre los Estados miembros y a la distorsión de la competencia están, por regla general, indisociablemente unidos. En particular, de la jurisprudencia resulta que toda ayuda concedida a una empresa que ejerce sus actividades en el mercado común puede ocasionar distorsiones de la competencia y afectar al comercio entre los Estados miembros (véase la sentencia de 22 de abril de 2016, Irlanda y Aughinish Alumina/Comisión, T-50/06 RENV II y T-69/06 RENV II, EU:T:2016:227, apartado 113 y jurisprudencia citada). Según esa misma jurisprudencia, no existe un límite mínimo o un porcentaje por debajo del cual pueda considerarse que el comercio entre los Estados miembros no se ve afectado. En efecto, la cuantía relativamente reducida de una ayuda o el tamaño relativamente modesto de la empresa beneficiaria no excluyen *a priori* la posibilidad de que el comercio entre los Estados miembros se vea afectado (sentencias de 14 de enero de 2015, Eventech, C-518/13, EU:C:2015:9, apartado 68, y de 11 de junio de 2009, Italia/Comisión, T-222/04, EU:T:2009:194, apartado 44). Es preciso constatar simplemente que no cabe excluir que la empresa beneficiaria compita con operadores establecidos en

otros Estados miembros (véase la sentencia de 30 de abril de 2009, Comisión/Italia y Wam, C-494/06 P, EU:C:2009:272, apartado 51).

- 78 Por otra parte, ya se ha declarado que las ayudas destinadas a liberar a una empresa de costes que normalmente hubiera debido soportar en su gestión corriente o en sus actividades normales falseaban, en principio, las condiciones de la competencia (sentencia de 3 de marzo de 2005, Heiser, C-172/03, EU:C:2005:130, apartado 55).
- 79 Por último, en el caso de un régimen de ayudas, la Comisión puede limitarse a estudiar las características del programa controvertido para apreciar si, en razón de las reglas fijadas en dicho programa, este garantiza a sus beneficiarios una ventaja significativa frente a sus competidores y puede beneficiar esencialmente a las empresas que participen en el comercio entre los Estados miembros, sin estar obligada a efectuar un análisis de la ayuda concedida en cada caso individual sobre la base de ese régimen (sentencias de 17 de junio de 1999, Bélgica/Comisión, C-75/97, EU:C:1999:311, apartado 48, y 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).
- 80 Son los principios así recordados los que deben guiar el examen del presente motivo de recurso.
- 81 En el caso de autos, la Decisión impugnada afirma, en su considerando 72, que la medida de ayuda que se discute puede afectar a la competencia y al comercio entre los Estados miembros en la medida en que procura fondos adicionales a los clubes beneficiarios, que ven reforzada su capacidad para atraer o retener a los mejores jugadores y, por tanto, sus posibilidades de triunfo en las competiciones deportivas en las que participan, de lo que dependen en parte sus ingresos. La Decisión impugnada precisa que los clubes de la Primera y de la Segunda División nacionales, lo que incluye a los clubes beneficiarios, compiten con otros clubes, tanto en su país como en el extranjero, para captar los ingresos derivados de los derechos de radiodifusión, del *merchandising* y del patrocinio, y señala además que la estructura de propiedad de estos clubes es internacional.
- 82 Estos datos bastan para concluir, con arreglo a la jurisprudencia recordada en los apartados 75 a 78 anteriores, que la medida que se discute puede influir en la competencia y en el comercio entre los Estados miembros, sin que las alegaciones del demandante pongan en entredicho tal conclusión.
- 83 En lo que respecta, primero, a la alegación del club de fútbol demandante de que no participa como comprador en el mercado de traspasos de los mejores jugadores, procede señalar que los dos ejemplos presentados por la Comisión en sus escritos procesales contradicen tal alegación. El hecho de que los jugadores contratados de que se trata hubieran sido formados inicialmente en la propia cantera del club de fútbol demandante no desvirtúa la constatación de que este club participó como comprador en el mercado de traspasos de los mejores jugadores, mercado en el que, por otra parte, no cabe duda de que compite con clubes tanto nacionales como de otros Estados miembros. Por lo demás, los ejemplos mencionados corroboran la afirmación recogida en la Decisión impugnada según la cual la ventaja controvertida afecta a la competencia y al comercio entre los Estados miembros, no solo porque contribuye a financiar la adquisición de los mejores talentos por parte de los clubes, sino también porque ayuda a estos a retenerlos. Además, el club de fútbol demandante no niega que la ventaja controvertida puede, como mínimo, contribuir a sus esfuerzos para retener a sus propios jugadores y, de este modo, mantener o reforzar su posición frente a los demás clubes. Por otra parte, el propio club demandante confiesa que la existencia de un mercado supranacional de los mejores jugadores pone en peligro su

capacidad para retener a sus jugadores, habida cuenta de las ofertas de contratación procedentes de otros clubes nacionales o extranjeros.

84 En lo que respecta, a continuación, a la alegación en la que el club de fútbol demandante niega que exista un vínculo entre la ventaja controvertida y los ingresos que él pueda obtener de su participación en las competiciones europeas, dicha alegación se basa exclusivamente en el hecho de que es la UEFA, y no los clubes que participan en esas competiciones, quien determina el precio de los derechos de retransmisión y el reparto de los ingresos así obtenidos. Ahora bien, por una parte, como indica la Comisión, el hecho de que se haya celebrado un acuerdo para la venta conjunta de los derechos de retransmisión de las competiciones organizadas por la UEFA no permite negar la relación de competencia que existe entre los clubes por la venta de tales derechos, lo que explica, por lo demás, que la Comisión haya considerado que dicho acuerdo restringe la competencia, tanto entre la UEFA y los clubes como entre los propios clubes [véase la Decisión de la Comisión, de 23 de julio de 2003, relativa a un procedimiento con arreglo a lo dispuesto en el artículo [101 TFUE] y en el artículo 53 del Acuerdo EEE (COMP/C.2-37.398 — Venta conjunta de los derechos comerciales de la Liga de Campeones de la UEFA) (DO 2003, L 291, p. 25), considerandos 114 y 128]. Por otra parte, si bien es cierto que la UEFA determina el importe de esos derechos y el modo en que se reparten, no lo es menos que los ingresos que cada club obtiene dependen también de sus resultados deportivos —como han confirmado las partes en respuesta a una pregunta formulada en concepto de diligencia de ordenación del procedimiento—, resultados que a su vez guardan relación con la capacidad de cada club para contratar o retener a los mejores jugadores y, por tanto, con la financiación que pueda destinar a ese objetivo.

85 Como ha quedado acreditado que los clubes beneficiarios del régimen de ayudas de que se trata compiten con otros clubes, tanto nacionales como de otros Estados miembros, en los intercambios comerciales que se producen, respectivamente, en el mercado de traspasos de jugadores y en el mercado de los derechos comerciales derivados de la participación de los clubes en competiciones europeas, procede considerar que se cumplen los requisitos relativos a la distorsión de la competencia y al perjuicio para el comercio entre los Estados miembros (véase, en este sentido, la sentencia de 14 de enero de 2015, Eventech, C-518/13, EU:C:2015:9, apartado 66), sin que sea necesario examinar los demás argumentos del demandante relativos a fundamentos de la Decisión impugnada expuestos a mayor abundamiento, basados en la participación en las competiciones nacionales, por una parte, y en los derechos de *merchandising* y de patrocinio que de ella se derivan, por otra.

Sobre el segundo motivo de recurso, invocado con carácter subsidiario y basado en la infracción del artículo 108 TFUE y de los artículos 1, letra b), inciso i), y 17 a 19 del Reglamento n.º 659/1999

86 Para el supuesto de que el Tribunal considerase que la medida que se discute constituye una ayuda estatal, el demandante invoca un motivo de recurso en el que alega, esencialmente, un error de Derecho de la Comisión al interpretar los requisitos para la calificación de una ayuda como ayuda existente, en el sentido del artículo 108 TFUE, así como, en todo caso, una aplicación incorrecta de tales requisitos. De ello resulta, según el demandante, una infracción del artículo 108 TFUE y de los artículos 1, letra b), inciso i), y 17 a 19 del Reglamento n.º 659/1999, que establecen un procedimiento específico para el examen de las ayudas existentes.

87 Con carácter preliminar, conviene señalar que el Reglamento n.º 659/1999 fue derogado por el 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

entró en vigor el 14 de octubre de 2015, es decir, antes de que se adoptara la Decisión impugnada. Procede considerar, por consiguiente, que el demandante invoca los artículos 1, letra b), inciso i), y 21 a 23 del Reglamento 2015/1589, cuyas disposiciones son sustancialmente idénticas a las de los artículos 1, letra b), inciso i), y 17 a 19 del Reglamento n.º 659/1999.

- 88 En primer lugar, el demandante reprocha a la Comisión el que se haya remitido, erróneamente, al artículo 4, apartado 2, letra c), 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 última vez por el Reglamento (UE) 2016/246 de la Comisión, de 3 de febrero de 2016 (DO 2016, L 51, p. 4), el cual, al referirse a las modificaciones de ayudas existentes consideradas una nueva ayuda que debe ser notificada, menciona entre ellas la imposición de criterios de aplicación más estrictos. Ahora bien, según el demandante, las disposiciones de que se trata solo se refieren a los cambios introducidos en los regímenes de ayudas ya autorizados por la Comisión, y únicamente en estos, y no se aplican a los regímenes de ayudas existentes antes de la adhesión de un Estado a la Unión, categoría de la que forma parte el trato fiscal beneficioso que se aplica en España a las entidades sin ánimo de lucro. A este respecto, el régimen fiscal de los cuatro clubes de fútbol de que se trata es, a su juicio, un régimen anterior a la adhesión del Reino de España a la Unión.
- 89 En segundo lugar, el demandante reprocha a la Comisión que haya considerado que la Ley 10/1990 imponía criterios de aplicación más estrictos para acogerse al régimen fiscal de las entidades sin ánimo de lucro, a pesar de que el criterio determinante, el de ser una entidad sin ánimo de lucro, no había variado.
- 90 Por último, el demandante añade que, como los requisitos para calificar de nueva ayuda la modificación de una ayuda existente implican demostrar previamente la presencia de una ayuda existente, la Comisión no ha demostrado de modo jurídicamente suficiente la existencia de una nueva ayuda, pues no ha precisado en qué constituía una ayuda estatal el propio régimen fiscal de las entidades sin ánimo de lucro, que antes de la entrada en vigor de la Ley 10/1990 se aplicaba a todos los clubes.
- 91 La Comisión impugna las alegaciones del demandante.
- 92 Conviene comenzar por declarar la inadmisibilidad manifiesta de las alegaciones del demandante en las que invoca unas «dudas desde la perspectiva de la regulación europea sobre ayudas de Estado» y cuestiona la aplicación de «criterios del año 2016 a situaciones de 1990», ya que el demandante no hace el esfuerzo de respaldar con argumentos tales alegaciones ni de relacionarlas con el presente motivo de recurso, que se supone que apoyan, infringiendo así lo dispuesto en el artículo 76, letra d), del Reglamento de Procedimiento.
- 93 Con carácter preliminar, procede señalar que ni la Decisión impugnada ni los escritos procesales de la Comisión en la presente instancia se pronuncian sobre la calificación como ayuda existente del régimen fiscal de las entidades sin ánimo de lucro que se aplicaba con anterioridad a la modificación introducida por la Ley 10/1990. En efecto, la Comisión se limita a sostener en síntesis que, suponiendo que el régimen fiscal en vigor hasta la Ley 10/1990 fuera una ayuda existente —como sostuvieron el Reino de España y los interesados en la fase administrativa del procedimiento—, a partir de la modificación introducida por la Ley 10/1990 debía considerarse una nueva ayuda. Por consiguiente, procede rechazar, por ser inoperante, la alegación del demandante de que la Comisión hubiera debido identificar una ayuda existente antes de concluir que existía una modificación constitutiva de una nueva ayuda, ya que los razonamientos de la Decisión impugnada a este respecto pretenden

únicamente responder a las observaciones del Reino de España y de los interesados, mientras que la constatación de que existe una ayuda, por su parte, resulta de los considerandos 46 a 73, examinados anteriormente en relación con el primer motivo de recurso.

- 94 El presente motivo debe apreciarse tomando en consideración la estructura de las disposiciones pertinentes del Tratado, que establecen procedimientos distintos según se trate de ayudas existentes o de nuevas ayudas. Mientras que las nuevas ayudas, con arreglo al artículo 108 TFUE, apartado 3, deben ser notificadas previamente a la Comisión y no pueden ser ejecutadas antes de que en el correspondiente procedimiento haya recaído decisión definitiva, las ayudas existentes, conforme al artículo 108 TFUE, apartado 1, pueden seguir ejecutándose mientras la Comisión no haya declarado su incompatibilidad (véase la sentencia de 19 de marzo de 2015, OTP Bank, C-672/13, EU:C:2015:185, apartado 35 y jurisprudencia citada). Así pues, las ayudas existentes solo pueden ser objeto, en su caso, de una decisión de incompatibilidad con efectos para el futuro.
- 95 En lo que respecta a la primera alegación del demandante (véase el apartado 88 anterior), de una interpretación literal del artículo 4, apartado 2, letra c), del Reglamento n.º 794/2004 resulta que las disposiciones de este precepto, que obliga a utilizar un impreso de notificación simplificado cuando concurren los requisitos establecidos en él, se aplican a los casos de modificaciones consistentes en la imposición de criterios más estrictos para la aplicación de un régimen de ayudas autorizado. Confirma esta interpretación el contenido del anexo II del Reglamento n.º 794/2004, al que remite el citado artículo, del que se desprende sin ambigüedad alguna que tales disposiciones solo cubren los supuestos de modificación de un régimen de ayudas «aprobado anteriormente». De ello se sigue que la Comisión no puede sostener válidamente que sea totalmente inexacto considerar que los regímenes de ayudas «que existiese[n] antes de la entrada en vigor del Tratado en el Estado miembro respectivo», los cuales no han sido objeto de una autorización expresa o implícita por su parte, no están comprendidos en el ámbito de aplicación del artículo 4, apartado 2, letra c), del Reglamento n.º 794/2004.
- 96 Al mismo tiempo, conviene poner de relieve, como hace la Comisión, que, según reiterada jurisprudencia —que el artículo 1, letra c), del Reglamento 2015/1589 se limita a plasmar en una norma de Derecho derivado—, la modificación de una ayuda existente debe considerarse una nueva ayuda sometida a la obligación de notificación (véase la sentencia de 9 de agosto de 1994, Namur-Les assurances du crédit, C-44/93, EU:C:1994:311, apartado 13 y jurisprudencia citada). A este respecto resulta indiferente que la calificación de ayuda existente se deba a que la ayuda existía antes de que el Estado miembro que la estableció se adhiriera a la Unión o sea consecuencia de que la Comisión la autorizara previamente.
- 97 Además, es pacífico entre las partes que resulta aplicable el artículo 4, apartado 1, del Reglamento n.º 794/2004, que califica de modificación de una ayuda existente, a efectos de la letra c) del artículo 1 del Reglamento 2015/1589, 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 común.
- 98 Se plantea, por tanto, la cuestión de si la Comisión podía considerar legítimamente, sin basarse en el artículo 4, apartado 2, del Reglamento n.º 794/2004, que la medida controvertida constituía una modificación de una ayuda existente que debía calificarse de nueva ayuda, por el motivo de que endurecía los criterios exigidos para que los clubes deportivos pudieran acogerse al régimen fiscal derivado del estatuto de entidad sin ánimo de lucro.

- 99 En primer lugar, el demandante niega la propia existencia de una modificación, invocando la continuidad del criterio determinante para la aplicación del régimen fiscal que se discute, a saber, el estatuto de entidad sin ánimo de lucro. Sin embargo, esta alegación no puede prosperar, dado que la Ley 10/1990 produjo precisamente el efecto de restringir el acceso de los clubes deportivos profesionales a ese estatuto, limitándolo a cuatro clubes de fútbol y modificando así el ámbito de aplicación personal del régimen fiscal de las entidades sin ánimo de lucro en el sector del deporte profesional.
- 100 A este respecto es irrelevante el objetivo que la Ley 10/1990 persiguiera con dicha modificación (véase, en este sentido, la sentencia de 22 de diciembre de 2008, *British Aggregates/Comisión*, C-487/06 P, EU:C:2008:757, apartados 84 y 85), de modo que procede desestimar, por carecer de pertinencia, la alegación del demandante de que la finalidad de la Ley no consistía en absoluto en crear una ayuda fiscal en favor de los cuatro clubes de fútbol de que se trata.
- 101 En segundo lugar, como se indica en el considerando 79 de la Decisión impugnada, la modificación llevada a cabo por la Ley 10/1990 introdujo una diferenciación en el sector del deporte profesional, al negar a los clubes en general la posibilidad de operar como entidades sin ánimo de lucro, pero permitiendo que se acogieran a esta posibilidad —y al trato fiscal vinculado a ella— los cuatro clubes de fútbol beneficiarios del régimen de ayudas. De este modo, la Ley 10/1990 introdujo en el interior de un mismo sector una diferenciación fiscal que no era puramente formal o administrativa. Dicha modificación puede, además, repercutir en la evaluación de la compatibilidad de la medida de ayuda con el mercado común, dado que, al limitar a algunas entidades importantes el trato fiscal ventajoso derivado de ella, obstaculiza gravemente la capacidad del Reino de España para invocar de manera convincente la compatibilidad del régimen de ayudas desde el punto de vista del objetivo de promoción del deporte, examinada en los considerandos 85 y 86 de la Decisión impugnada, que, por lo demás, no han sido criticados por el demandante.
- 102 De ello se deduce que la Comisión no incurrió en un error de apreciación al considerar que la medida controvertida, que endurecía los criterios exigidos para que los clubes deportivos pudieran acogerse al régimen fiscal derivado del estatuto de entidad sin ánimo de lucro, constituía una nueva ayuda.
- 103 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede desestimar, por tanto, el segundo motivo de recurso.
- 104 Se desprende del conjunto de consideraciones expuestas que procede desestimar el recurso, sin necesidad de pronunciarse sobre la admisibilidad del mismo en la medida en que se dirige contra los artículos 1 y 4, apartado 4, de la Decisión impugnada.
- 105 De ello se sigue que no es necesario pronunciarse sobre la admisibilidad, impugnada por la Comisión, del documento presentado por el demandante como anexo a su respuesta a las diligencias de ordenación del procedimiento, a saber, la resolución 28/2016, de 2 de septiembre de 2016, de la Dirección General de Hacienda de Bizkaia. En efecto, el demandante se ha basado en este documento para alegar que, a raíz de la Decisión impugnada, el tipo de gravamen que se le aplica es del 28 %, en vez del 21 %, y que, por consiguiente, procede declarar la admisibilidad de su recurso.

Costas

- 106 A tenor del artículo 134, apartado 1, del Reglamento de Procedimiento, la parte que haya visto desestimadas sus pretensiones será condenada en costas, si así lo hubiera solicitado la

otra parte. Como las pretensiones del demandante han sido desestimadas, procede condenarlo en costas, conforme a lo solicitado por la Comisión.

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL GENERAL (Sala Cuarta)

decide:

- 1) **Desestimar el recurso.**
- 2) **Condenar en costas al Athletic Club.**

Kanninen

Schwarz

Iliopoulos

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

El Secretario

El Presidente

E. Coulon

H. Kanninen