

**TRIBUNAL SUPREMO**  
**Sala de lo Contencioso-Administrativo**  
**Sección Quinta**  
**Sentencia núm. 152/2019**

Fecha de sentencia: 08/02/2019

Tipo de procedimiento: REC.ORDINARIO(c/a)

Número del procedimiento: 617/2017

Fallo/Acuerdo: Sentencia Desestimatoria

Fecha de :

Ponente: Excm. Sra. D.<sup>a</sup> [REDACTED]

Procedencia: CONSEJO MINISTROS

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. [REDACTED]

[REDACTED]

Transcrito por:

Nota:

Resumen

Responsabilidad patrimonial del Estado Legislador articulada por el Real Madrid Club de Fútbol como consecuencia de la Decisión de la Comisión 2016/2391, que ordenó al Reino de España recuperar, entre otros, de dicho Club, la ayuda otorgada - infringiendo el art. 108 del Tratado de la Unión- por la disposición adicional séptima de la Ley 10/90, del Deporte.

REC.ORDINARIO(c/a) núm.: 617/2017

Ponente: Excma. Sra. D.<sup>a</sup> [REDACTED]

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. [REDACTED]  
[REDACTED]

**TRIBUNAL SUPREMO**  
**Sala de lo Contencioso-Administrativo**  
**Sección Quinta**  
**Sentencia núm. 152/2019**

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. [REDACTED] presidente

D. [REDACTED]

D. [REDACTED]

D.<sup>a</sup> [REDACTED]

D. [REDACTED]

D. [REDACTED]

En Madrid, a 8 de febrero de 2019.

Esta Sala ha visto el recurso contencioso administrativo ordinario nº **617/17**, interpuesto -4 de diciembre de 2015- por **REAL MADRID CLUB DE FÚTBOL**, representado por la Procuradora Dña. [REDACTED] y con la asistencia letrada de Dña. [REDACTED] contra el acuerdo -14 de julio de 2017- del Consejo de Ministros, que desestimaba su reclamación de responsabilidad patrimonial del Estado Legislador por infracción del Derecho de la Unión Europea.

Ha sido parte demandada la Administración General del Estado, representada y defendida por la Abogacía del Estado.

Ha sido ponente la Excm. Sra. D.<sup>a</sup> [REDACTED]

## ANTECEDENTES DE HECHO

**PRIMERO.-** Interpuesto el precitado recurso, admitido a trámite y recibido el expediente administrativo, el Club recurrente formalizó demanda en la que, argumentando ampliamente acerca de la concurrencia de los requisitos de la responsabilidad patrimonial por acción u omisión de los Estados miembros en el Derecho de la Unión Europea, así como los exigidos por el ordenamiento interno, justificaba su reclamación de responsabilidad patrimonial del Estado Legislador en los siguientes datos: **1)** El art. 19 de la Ley 10/90, del Deporte, dispuso que los Clubes, o sus equipos profesionales, que participasen en competiciones deportivas oficiales de carácter profesional y ámbito estatal, debían adoptar la forma de Sociedad Anónima Deportiva, exigiendo el cumplimiento de determinados requisitos. No obstante ello, su Disposición Adicional Séptima exceptuaba de dicha obligación de conversión a los Clubes que, a la entrada en vigor de la Ley, participasen 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*"; **2)** El Real Madrid Club de Fútbol, que cumplía estos requisitos, **optó** por conservar su forma jurídica, lo que le llevaba imperativamente a tributar en el Impuesto sobre Sociedades en el régimen de entidades parcialmente exentas, tributando a un tipo impositivo inferior al establecido en la norma con carácter general; **3)** Tras la incoación y tramitación del oportuno procedimiento, la Comisión Europea, en su Decisión de 4 de julio de 2016, declaró que <<(99) ....., mediante la Ley 10/1990, España ha introducido ilegalmente una ayuda en forma de privilegio fiscal en el impuesto sobre sociedades para el Athletic Club Bilbao, el Club Atlético Osasuna, el FC Barcelona y el Real Madrid CF, infringiendo el artículo 108, apartado 3, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea. (100) Esa ayuda no es compatible con el mercado interior. En consecuencia, España tendrá que poner fin al trato selectivo de los cuatro clubes y **recuperar de ellos la diferencia entre el impuesto sobre sociedades pagado y el**

**impuesto sobre sociedades al que estarían sujetos si hubieran tenido la forma jurídica de sociedad anónima deportiva, a partir del ejercicio fiscal de 2000"** (la negrita es nuestra); **4)** El motivo que llevó a la Comisión a concluir que el Reino de España había introducido una ayuda estatal en favor de determinados clubes españoles fue el hecho de que la Ley 10/1990 permitiera que dichos clubes tributasen en el régimen especial de entidades parcialmente exentas del Impuesto sobre Sociedades, lo que suponía tributar a un tipo nominal inferior; **5)** En cumplimiento de esta Decisión, se le notificó -el 23 de julio del mismo año 2016- el inicio del procedimiento de recuperación de ayudas de Estado en supuestos de regularización de los elementos de la obligación tributaria afectados por la Decisión: Impuesto sobre Sociedades, ejercicio fiscal 2000 a 2015, procedimiento que quedó englobado en el procedimiento de comprobación del impuesto sobre Sociedades, período 07/2014 a 06/2015 (iniciado el 5 de octubre de 2016), tal como consta en Diligencia de 25 del mismo mes y año, en el que recayó Acta de disconformidad -20 de enero de 2017- donde se incluye una cuota del acta de -86.810,09 €, correspondiente al período investigado (2014/15), sin que incluya efecto alguno derivado de la Decisión de la Comisión, tal como se hizo constar en el escrito de alegaciones a dicha Acta (20 de febrero de 2017); **6)** El perjuicio soportado, según la demandante, no deriva de la Decisión de la Comisión, sino de la actuación del Estado español contraria al Derecho comunitario (infracción del art. 108.3 TFUE), al introducir una desigualdad tributaria, y lo concreta en la mayor tributación soportada -desde 1999 a 2014- como entidad parcialmente exenta frente a la que habría soportado de tributar en régimen general, y ello como consecuencia de la aplicación de un tipo menor de deducción por reinversión de beneficios extraordinarios (art. 42 TRLIS), cuantificándolo en **7.022.973,55 €, más los intereses de demora**, lo que determina, con anulación del acuerdo impugnado, su pretensión indemnizatoria en dicho importe.

**SEGUNDO.-** El Sr. Abogado del Estado, en una extensa y pormenorizada contestación de la demanda, se opone a la estimación del recurso, sustancialmente, porque: **1)** aparte de que, a su juicio, no concurren los presupuestos para la exigencia de responsabilidad patrimonial de un Estado miembro según la jurisprudencia del TJUE; **2)** la obligación de esos

Estados miembros de indemnizar los daños y perjuicios derivados de la concesión de ayudas de Estado contrarias al Derecho comunitario, queda circunscrita a los causados a los competidores del beneficiario de la ayuda declarada ilegal; **3)** sin que tampoco, desde la perspectiva del ordenamiento interno, concurren los requisitos exigidos a la responsabilidad patrimonial, recordando, al efecto, que dos de los Clubes beneficiados, el Futbol Club Barcelona y el Athletic Club de Bilbao han impugnado la Decisión ante el Tribunal General, que todavía no ha resuelto, por lo que, de estimarse tales impugnaciones –en las que se ha personado el Reino de España-, la anulación de la Decisión alcanzaría al Real Madrid, lo que supone que, en el momento actual, no pueda hablarse de un por daño efectivo, daño que, en todo caso, afirma el Sr. Abogado del Estado, no sería antijurídico desde el momento en que el Club, libremente, optó por este régimen tributario privilegiado (que no imponía la norma), luego tiene la obligación de soportar las consecuencias de tal decisión, sin que tampoco quepa apreciar –también a juicio de la Abogacía del Estado- la imprescindible relación de causalidad entre el daño y la actuación del Estado porque la Ley 10/90, del Deporte, no estableció ninguna obligación de mantener la forma jurídica que revestían los clubes que cumplían los requisitos previstos en su Disposición Adicional Séptima, sino que fueron éstos los que, libre y presumiblemente porque les resultaba más ventajosa, optaron por acogerse a dicho régimen.

**TERCERO.-** Recibido el pleito a prueba, en fase probatoria y a instancias de la actora, la Agencia Tributaria (Delegación Central de Grandes Contribuyentes), en contestación a las dos cuestiones planteadas, informó (escrito de 20 de abril de 2018) que <<en el procedimiento de recuperación de la teórica Ayuda de Estado, el Reino de España ha remitido a la Comisión datos referidos a la tributación del Real Madrid Club de Futbol cuantificando la diferencia entre la tributación que el Club ha soportado al tributar en el régimen general de entidades parcialmente exentas y la que habría soportado de tributar por el régimen general, e **indicando que, en el régimen especial, el club ha tributado por una cantidad superior a la que le hubiera correspondido en el régimen general.....que asciende a 6.631.706,68 €**>> (la negrita es nuestra), y, en cuanto a la situación del procedimiento de recuperación de Ayudas de Estado, informa que <<no se ha exigido importe alguno

ni se ha devuelto tampoco cantidad alguna>>, ya que se ha solicitado -16 de marzo de 2017- opinión de la Comisión para que confirme que <<al no haber existido ayuda estatal (no han concurrido en el período considerado [1999/2000 a 2014/2015] dos de las condiciones requeridas, esto es, un consumo de fondos estatales en forma de menor carga fiscal que por ello reporte una ventaja a los beneficiarios sino, precisamente, todo lo contrario), no procede ninguna reformulación para el período objeto de la Decisión de las declaraciones tributarias de ambos clubs sometidos al régimen fiscal común, es decir, que la Decisión no produce más efectos tras la reforma operada por la Ley 27/2014, de 27 de noviembre del Impuesto sobre Sociedades>>.

**CUARTO.-** Presentados escritos de conclusiones por ambas partes, en los que, sustancialmente, reprodujeron las posiciones afirmadas en sus iniciales escritos de demanda y contestación, si bien la actora insistía en la procedencia de indemnizar los daños sufridos como consecuencia de la ayuda de Estado declarada ilegal aun cuando formalmente haya sido beneficiado por aquélla, solicitando que, en caso de que el Tribunal abrigara dudas al respecto, se planteara cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia de la UE sobre la procedencia de la indemnización en supuestos como el de autos. Entiende también que el daño ocasionado comprende, además del importe de la cuota de 6.631.706,68 €, que refleja el precitado informe de 20 de abril de 2018, la cantidad de 391.266,87 €, relativa a la deducción por reinversión pendiente de aplicar en el Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2014/2015, lo que totaliza la cantidad de 7.022.973,55 €, más intereses.

Por su parte, el Sr. Abogado del Estado, insiste en la improcedencia de la reclamación cuando sigue abierto el procedimiento de regularización tributaria, cuya decisión final podrá ser objeto de reclamación económico-administrativa y luego recurso contencioso-administrativo, remitiéndose pormenorizadamente –para ratificarlos- a todas y cada una de los argumentos sustentados en su contestación para oponerse a la pretensión actora.

Conclusas las actuaciones, se señaló, para deliberación, votación y fallo, la audiencia del día 5 de febrero de 2019, con el resultado que ahora se expresa.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.-** Se impugna en el presente recurso contencioso administrativo el Acuerdo del Consejo de Ministros que desestimó su reclamación por responsabilidad patrimonial **del Estado Legislador** (escrito presentado el 30 de septiembre de 2016) por el perjuicio que le ha irrogado <<la defectuosa regulación, en lo que respecta a los aspectos tributarios, de la Disposición Adicional Séptima de la Ley del Deporte, dada la falta de previsión del legislador al no equiparar el tratamiento en el Impuesto sobre Sociedades de los clubes de fútbol y sociedades anónimas deportivas. Así, el daño efectivo se produce al haber ingresado esta parte un importe superior por el concepto Impuesto sobre Sociedades del que le habría correspondido ingresar si le hubieses sido de aplicación el régimen general previsto en el TRLIS.....la lesión que se reclama se concreta en la aplicación durante años por mi representado de un tipo menor en la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios aplicable en sus sucesivas declaraciones del Impuesto sobre Sociedades. Dicha deducción está recogida en el artículo 42 del TRLIS, en virtud del cual los contribuyentes por el Impuesto sobre Sociedades cuya base imponible quedase sometida al tipo general de gravamen tenían la posibilidad de aplicar una deducción en la cuota íntegra del 12% de las rentas positivas obtenidas en la transmisión onerosa de determinados elementos patrimoniales a condición de su reinversión, en los términos y requisitos establecidos en dicho artículo. No obstante, la mencionada deducción sería del 7% para los contribuyentes sujetos al tipo impositivo menor del 25% regulado en el artículo 28.2, letra e), del TRLIS.

Ello provocó que, a pesar del menor tipo de gravamen, el Real Madrid haya tributado a un tipo efectivo superior, soportando un daño equivalente a la diferencia entre la deducción a la que habría tenido derecho de no tributar conforme al régimen especial de entidades parcialmente exentas y la deducción efectivamente aplicada. En su Decisión, la Comisión ha estimado el daño en un importe que asciende a 7.214.440 euros>>.

El Acuerdo recurrido, tras la tramitación del correspondiente procedimiento, deniega la pretensión de responsabilidad patrimonial porque: <<

1. No concurren ninguno de los requisitos exigidos por la doctrina establecida por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, y especialmente que la infracción esté suficientemente caracterizada, requisito necesario para determinar la existencia de responsabilidad patrimonial del Estado legislador. No ha existido una inobservancia grave y manifiesta por parte del Estado legislador ya que la norma se limitó a establecer una opción

para que los clubes que reunieran unos determinados requisitos, mantuvieran sus estructuras jurídicas. Tampoco consta la existencia de procesos jurisdiccionales internos que hayan cuestionado dicha normativa desde el año 1.990 hasta ahora.

2. Tampoco concurren los requisitos exigidos en la normativa reguladora de la responsabilidad patrimonial en nuestro ordenamiento jurídico interno. No cabe trasladar al Estado las consecuencias de una determinada tributación elegida en función de una decisión tomada libremente por el Club al optar por mantener su estructura jurídica anterior a la entrada en vigor de la Ley 10/1990 cuando a lo largo de los últimos 25 años pudo valorar la conveniencia, o no, de mantener su forma jurídica o transformarse en sociedad anónima deportiva, como así sucedió respecto de otros clubes que optaron por esa transformación en ese periodo de tiempo.

3. No se aprecia la existencia de un daño efectivo en el momento presente. Como se refleja en el informe de la Dirección General de Tributos, de fecha 13 de diciembre de 2016, la Agencia Estatal de Administración Tributaria ha iniciado el procedimiento de recuperación de ayudas de Estado en supuestos de regularización de los elementos de la obligación tributaria afectados por la Decisión; y en dicho procedimiento se determinará si la entidad reclamante es deudora o acreedora de la Hacienda pública.

En todo caso, el supuesto daño no revestiría el carácter de antijurídico>>.

## **SEGUNDO.-** De lo actuado, constan los siguientes datos fácticos:

a) Por Decisión de la Comisión 2016/2391, de 4 de julio de 2016, se declaró que la Disposición Adicional Séptima de la Ley 10/90, del Deporte, ha introducido ilegalmente una ayuda -del artículo 107, apartado 1, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea- en forma de privilegio fiscal en el impuesto sobre sociedades al reservar el derecho a disfrutar del tipo preferente del impuesto sobre sociedades de las organizaciones sin ánimo de lucro a determinados clubes de fútbol profesional, en particular, Athletic Club de Bilbao, Club Atlético Osasuna, el FC Barcelona y el Real Madrid CF. Esta ayuda ha sido ejecutada ilegalmente por el Reino de España infringiendo el artículo 108, apartado 3, del Tratado de Funcionamiento y es incompatible con el mercado interior (art. 1). El Reino de España deberá recuperar de los beneficiarios la ayuda incompatible concedida en virtud del régimen mencionado en el artículo 1. Las cantidades pendientes de recuperación devengarán intereses desde la fecha en que se pusieron a disposición de los beneficiarios hasta la de su recuperación. El Reino de España deberá suprimir

el régimen mencionado en el artículo 1, con efecto a partir de la fecha de adopción de la presente Decisión (art. 4).

b) El 22 de julio de 2016, la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, comunicó a la actora que, en cumplimiento del mandato contenido en los arts. 4 y ss. de la Decisión, se iniciaba el procedimiento de recuperación de ayudas de Estado (Impuesto sobre Sociedades, ejercicios fiscales 2000 a 2015): <<el importe a recuperar es la diferencia entre el importe del impuesto sobre sociedades que ha pagado el obligado tributario y el importe del Impuesto que habría tenido que pagar si hubiera estado sujeto a las normas sobre el Impuesto sobre Sociedades aplicables a las sociedades anónimas deportivas en cada ejercicio...>>.

c) El 30 de septiembre se presentó la reclamación de responsabilidad patrimonial aquí concernida.

d) El 5 de octubre de 2016 –notificado el día 10- se inició un procedimiento inspector de alcance general correspondiente al IS, período 07/14 a 06/2015, IVA (1/7/14 a 30/6/15), retenciones a residentes y no residentes 2015, y en Diligencia de 25 de octubre, se incluía dentro del alcance, el objeto del procedimiento de ejecución de recuperación de ayudas de Estado que se había iniciado el 22 de julio.

e) Ante el Tribunal General penden sendos recursos contra la Decisión de la Comisión de 4 de julio de 2016, interpuestos, respectivamente, por el Athletic Club de Bilbao (26 de septiembre de 2016) y por el Fútbol Club Barcelona (7 de diciembre de 2016).

f) En el precitado procedimiento inspector iniciado el 5 de octubre de 2016, al que se acumuló el procedimiento de ejecución de recuperación de ayudas de Estado (iniciado el 22 de julio), se dictó -20 de enero de 2017- Acta de Disconformidad, a la que formuló alegaciones la investigada en escrito fechado el 20 de febrero. El plazo máximo de duración de las actuaciones inspectoras (27 meses, art. 150.1) LGT) finaba el 10 de enero del presente año 2019.

**TERCERO.-** Prescindiendo de analizar, por innecesario, en razón de lo que vamos a decir, la concurrencia –o no- de los presupuestos de la responsabilidad patrimonial del Estado Legislador por infracción del Derecho Europeo, y, recordando que la Disposición Adicional Séptima de la Ley 10/90,

del Deporte, no impuso ningún régimen, sino que otorgó **una opción** a aquellos Clubes que presentaran un saldo patrimonial neto positivo desde la temporada 1985-86, para mantener su estructura jurídica, opción que solo a ellos correspondía, el presupuesto primario e inexcusable de toda reclamación de responsabilidad patrimonial es la existencia de un daño efectivo. Daño efectivo que ni en el momento de la reclamación -30 de septiembre de 2016-, ni actualmente está concretado por la sencilla razón de que la Decisión de la Comisión, de la que arranca la pretensión indemnizatoria, no es firme pues aunque no ha sido impugnada por el Real Madrid, desde el momento que tiene un alcance general para los cuatro Clubes a los que afecta, la eventual estimación de cualquiera de los dos recursos que penden ante el Tribunal General, afectará necesariamente a la actora.

Pero además, y a mayor abundamiento, el procedimiento de recuperación –acumulado al procedimiento inspector de alcance general relativo al IS, IVA 2014/15, y retenciones a residentes y no residentes durante 2015- se acababa de iniciar cuando formuló la reclamación, y es en dicho procedimiento en el que se tiene que concretar el importe de las cantidades a reclamar –que sería el quantum del eventual perjuicio-, procedimiento que no ha concluido por estar pendiente de la respuesta de la Comisión a la consulta efectuada en marzo de 2017, al haber quedado acreditado que la recurrente había tributado -1999/2000 a 2014/2015- en régimen de entidades parcialmente exentas una cantidad superior -6.631.706,68 €- de lo que habría ingresado en el mismo período de haber tributado en el régimen general (folios 482 y 483 de los autos).

Nos encontramos, pues, ante el ejercicio anticipado de la acción de responsabilidad patrimonial que ha de llevar indefectiblemente, a la desestimación del recurso, dejando imprejuzgada la reclamación.

**CUARTO.-** Conforme a lo dispuesto en el art. 139.1.3 LJCA, se condena en costas al Real Madrid Club de Fútbol, cuyo límite cuantitativo máximo queda fijado, ponderadamente, por todos los conceptos en **4.000 €** en favor de la Administración General del Estado.

## FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido

**DESESTIMAR** el recurso contencioso administrativo nº **617/17**, interpuesto -4 de diciembre de 2015- por **REAL MADRID CLUB DE FÚTBOL**, representado por la Procuradora Dña. [REDACTED] y con la asistencia letrada de Dña. [REDACTED] contra el acuerdo -14 de julio de 2017- del Consejo de Ministros, que desestimaba su reclamación de responsabilidad patrimonial del Estado Legislador por infracción del Derecho de la Unión Europea. Con condena en costas en los términos fijados en el precedente F.D Cuarto.

Notifíquese esta resolución a las partes haciéndoles saber que contra la misma no cabe recurso e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

D. [REDACTED] D. [REDACTED] D. [REDACTED]

D<sup>a</sup> [REDACTED] D. [REDACTED] D. [REDACTED]

**PUBLICACIÓN.-** Leída y publicada fue la anterior sentencia la Excm. Sra. Magistrada Ponente Dña. [REDACTED], estando constituida la



Sala en audiencia pública de lo que, como Letrada de la Administración de Justicia, certifico.