

AYUDAS DE ESTADO Y DEPORTE: LOS REGÍMENES FISCALES PREFERENTES EN EL MUNDO DEL FÚTBOL A LA LUZ DEL DERECHO EUROPEO DE LA COMPETENCIA

Luis Toribio Bernárdez

*Profesor del Departamento de Derecho
Financiero y Tributario
Universidad de Sevilla (España)*

Title

State aid and sport: preferential tax regimes in the football sector in the light of european competition law

Resumen

En los últimos años el régimen de ayudas de Estado ha adquirido un gran protagonismo en el ámbito de la fiscalidad europea. Entre otros casos muy comentados, han tenido una notable repercusión los expedientes incoados a varios clubes de fútbol españoles por supuestas ayudas fiscales ilegales otorgadas por el Estado. Dada la intensidad con la que se viene examinando la concesión de este tipo de ayudas en el ámbito deportivo, en el presente trabajo analizamos la compatibilidad con el mercado común europeo de los regímenes fiscales preferentes que ha implantado el Gobierno español con motivo de dos competiciones futbolísticas que se celebran en nuestro país.

Palabras clave

Ayuda de Estado, Unión Europea, fiscalidad, fútbol, regímenes fiscales preferentes.

Abstract

In recent years, the State aid regime has taken on a major role in the field of European taxation. Among other cases which have been much commented on, the cases initiated against several Spanish football clubs for supposed illegal tax aid granted by the State have had a considerable impact. Given the intensity with which the concession of this type of aid in the field of sport has been examined, in the present paper we analyse the compatibility with the European common market of the preferential tax regimes implemented by the Spanish Government on the occasion of two football competitions held in our country.

Keywords

State aid, European Union, taxation, football, preferential tax regimes.

Fecha de recepción: 19-07-2019/Fecha de aceptación: 23-10-2019

SUMARIO

1. La tributación de los futbolistas y clubes de fútbol extranjeros en el plano internacional. Una ecuación de dos factores: los Convenios para evitar la doble imposición y la normativa doméstica sobre no residentes

2. La presión de las organizaciones deportivas al Estado de la fuente para dejar sin efecto la aplicación del artículo 17 de los Convenios ante determinadas competiciones: el régimen fiscal aplicable en España a la final de la Liga de Campeones 2019 y a la fase final de la Eurocopa 2020

3. ¿Son estos regímenes fiscales preferentes susceptibles de ser calificados como ayudas de Estado? Examen en función de los criterios que para ello viene exigiendo el Tribunal de Justicia de la Unión Europea

3.1. Debe existir una transferencia de recursos estatales

3.2. Debe implicar una ventaja económica para la empresa receptora que no hubiese obtenido en el desarrollo normal de su actividad

3.3. Debe tener carácter selectivo, beneficiando a un operador o a una categoría de operadores frente a los demás que operan en el mismo mercado

3.4. Debe falsear o, al menos, amenazar con falsear la competencia en el mercado y tener una incidencia en los intercambios comerciales entre los Estados miembros

4. Conclusiones: consecuencias de la obligada (y olvidada) comunicación previa de las ayudas a la Comisión para su puesta en marcha

5. Bibliografía

1. La tributación de los futbolistas y clubes de fútbol extranjeros en el plano internacional. Una ecuación de dos factores: los Convenios para evitar la doble imposición y la normativa doméstica sobre no residentes

Para poder contextualizar el objeto de nuestro trabajo debemos comenzar exponiendo, siquiera de forma breve, cuál es el tratamiento fiscal que reciben las rentas deportivas en los Convenios para evitar la doble imposición internacional, pues como sabemos, son estos instrumentos bilaterales los que se encargan de distribuir la potestad tributaria para cada tipo de renta entre los Estados contratantes. Así pues, si dos países suscriben un Convenio para evitar la doble imposición, hay que acudir a las disposiciones de este para verificar si las rentas que obtengan los residentes de uno de los Estados contratantes en el otro Estado contratante pueden ser sometidas a gravamen y, en su caso, bajo qué condiciones,¹ por este último¹.

Pues bien, en este escenario debemos recordar que, en virtud del artículo 17 del Modelo de Convenio de la OCDE —que es el que se ocupa de las rentas deportivas y que aparece recogido, prácticamente sin variación, en todos los Convenios suscritos por España—, el país de la fuente, es decir, aquel donde se celebra el evento o la competición deportiva, se encuentra plenamente facultado para someter a gravamen las rentas que los deportistas y los equipos residentes en el otro Estado contratante perciban por las actuaciones que realicen en su territorio. Dicho de otro modo, el citado artículo permite que el país donde tiene lugar la actuación deportiva someta a tributación de manera incondicional e ilimitada las rentas que, tanto los deportistas como los clubes deportivos, obtengan con motivo de esa actuación.

Ahora bien, lo anterior no significa que tal gravamen vaya a hacerse efectivo en todo caso, pues ello dependerá, en última instancia, de si la normativa de dicho país contiene las disposiciones oportunas para que el deportista o la entidad en cuestión se encuentre obligado a tributar por las rentas que se entiendan obtenidas en su territorio, ya que los Convenios para evitar la doble imposición se limitan a reconocer potestades de gravamen entre los Estados contratantes pero no crean concretas obligaciones tributarias para los residentes de uno y otro Estado.

Si se dan ambas circunstancias —precepto convencional que reconoce la potestad de gravamen y disposición doméstica que confirma la obligación tributaria del sujeto no residente—, ya podríamos hablar, en principio, de la tributación del deportista en el país de la fuente como una tributación «potencialmente» efectiva. Sin embargo, aun dándose ambos requisitos, todavía podremos encontrarnos ante situaciones en las que el gravamen en la fuente nunca llegue

¹ Si, en cambio, se trata de dos países que no tienen suscrito un Convenio para evitar la doble imposición, cada uno de ellos podrá someter a gravamen las rentas obtenidas en su territorio por los residentes del otro Estado de conformidad con su normativa interna y, por tanto, sin limitación alguna.

a producirse. Un primer ejemplo –de Perogrullo, eso sí– se daría en aquellos supuestos en los que el deportista, bien de manera voluntaria bien por cualquier circunstancia ajena a su voluntad, incumple la obligación de tributación en el país de la fuente. En ocasiones puede ocurrir incluso que ese incumplimiento cuente con la connivencia de las autoridades tributarias de dicho país y, de hecho, algo así es lo que ha venido sucediendo de un tiempo a esta parte en Europa con las competiciones de fútbol continentales, pues tal y como ha reconocido el director de los servicios jurídicos de la UEFA «aun no habiéndose alcanzado un acuerdo formal en el contexto de las competiciones europeas de fútbol, parece que a lo largo de los años los distintos países que participan en las competiciones regulares han llegado a un consenso general para no gravar a los futbolistas en el país de la fuente»². Esta práctica, sin embargo, tiene un riesgo evidente y es que la permisividad de las autoridades fiscales ante un comportamiento que escapa a la legalidad puede cesar en cualquier momento, lo que, al menos en el caso de España, podría suponer que la Administración tributaria exigiera la cuota del Impuesto sobre la Renta de no Residentes que hayan dejado de ingresar todos los clubes y futbolistas extranjeros que hubieran disputado algún partido en territorio español durante los últimos cuatro años³, así como, si se apreciara el requisito subjetivo de culpabilidad en su comportamiento, proponer las sanciones oportunas.

Precisamente para evitar este tipo de riesgos⁴, la FIFA y la UEFA, entes organizadores de varias de las competiciones de fútbol más importantes a nivel internacional, vienen exigiendo desde hace algún tiempo a los países donde tales competiciones se celebran la adopción de medidas legislativas tendentes a garantizar la no tributación en la fuente de los clubes y futbolistas que en ellas participan y esto es precisamente lo que ha ocurrido de manera reciente en nuestro país, donde el Gobierno se ha visto en la obligación de implantar un régimen fiscal especial para poder acoger dos eventos deportivos de primer nivel.

2 RYCHEN (2016), pág. 222.

3 Huelga hacer mención a la facilidad con la que la Administración tributaria podría conocer los datos de los clubes y jugadores que se han desplazado a territorio español para disputar algún partido en los últimos años, pues tal información, al menos si nos referimos al fútbol de élite, se encuentra publicada en multitud de medios, comenzando por las páginas web de los propios clubes y de las entidades organizadoras de este tipo de competiciones.

4 Algunos países europeos, sin embargo, sí contemplan en sus ordenamientos internos medidas fiscales especiales para los ingresos que obtienen los clubes en este tipo de competiciones. Así, por ejemplo, en Alemania las autoridades fiscales reconocen la posibilidad de que los pagadores alemanes no tengan obligación de practicar retenciones sobre los deportistas no residentes en caso de competiciones deportivas de equipo si el país del equipo de los deportistas extranjeros también se abstiene de realizar retenciones en el caso de que un club alemán juegue en su país (*Vid.* Decreto de Ministerio Federal de Economía de 20 de marzo de 2008, IV C 8-S 2303/07/0009, DStR 2008, 823). En los Países Bajos, por su parte, los equipos de deportistas extranjeros que realicen actividades remuneradas en territorio neerlandés no estarán sujetos a tributación en este país si el 70% de los integrantes del equipo son residentes en un país con el que los Países Bajos tengan suscrito un Convenio para evitar la doble imposición. Sobre el particular, véase PLAZA ROMERO (2010), págs. 26 y 101-102.

2. La presión de las organizaciones deportivas al Estado de la fuente para dejar sin efecto la aplicación del artículo 17 de los Convenios ante determinadas competiciones: el régimen fiscal aplicable en España a la final de la Liga de Campeones 2019 y a la fase final de la Eurocopa 2020

Los múltiples problemas que puede acarrear la aplicación práctica del artículo 17 –cargas administrativas en el país de la fuente, supuestos de sobreimposición, conflictos en la calificación de las rentas, problemas a la hora de localizar y cuantificar los ingresos de los deportistas, etc.– han provocado que, desde hace ya varias décadas, las entidades que organizan algunas de las competiciones deportivas más prestigiosas a nivel internacional se hayan venido preocupando de buscar una solución a tales problemas a través de acuerdos con los países anfitriones para que, o bien los deportistas no tuvieran que tributar en tales países por las rentas obtenidas en su territorio, o bien se adoptaran los mecanismos necesarios para que la tributación en la fuente se llevara a cabo de una manera ágil y sencilla⁵.

Así pues, como resultado de la «mala prensa» que tradicionalmente ha venido acompañando a la tributación en la fuente de los deportistas, estas entidades han ido incrementando en los últimos años la presión que ejercen sobre los países que aspiran a albergar estas competiciones internacionales hasta el punto de que en la actualidad lo normal es que, en ese proceso inicial de selección de potenciales anfitriones, tan solo se contemplen aquellas candidaturas que garanticen a la entidad organizadora la eliminación total de la tributación en la fuente a través de un régimen fiscal preferente aplicable a aquellos sujetos extranjeros que intervengan en la competición. De esta forma, las entidades organizadoras se aprovechan del gran impacto que generan este tipo de eventos deportivos en las economías locales, pues son conscientes de que, en la mayoría de casos, al país que aspira a albergar una competición de esta magnitud le compensará renunciar a la –a veces exigua– recaudación tributaria que supondría gravar las rentas que obtengan los deportistas a cambio de acoger un evento que seguramente le proporcionará mayores ingresos públicos por vía indirecta⁶.

Como decíamos, esto es lo que ha sucedido en España recientemente, pues el Gobierno, a finales del año 2018 y ante las exigencias de la UEFA, se vio for-

5 En TETLAK (2016) se analizan algunas de las competiciones internacionales que, desde los años noventa, vienen exigiendo a los países organizadores regímenes tributarios especiales para los deportistas no residentes y otros sujetos que participan en estas competiciones.

6 Nos referimos, entre otros, a los ingresos que derivan de la gran afluencia de espectadores foráneos, con el incremento del consumo y consiguiente aumento en la recaudación de impuestos indirectos; a las mejoras en infraestructuras públicas y privadas; a la creación de puestos de trabajo, tanto directos como indirectos; etc.

zado a implantar mediante Decreto-ley⁷ un régimen fiscal especial aplicable a dos eventos deportivos que tendrían lugar en nuestro país: la final de la «UEFA Champions League 2019»⁸ y la «UEFA EURO 2020»⁹.

Este régimen especial es, en realidad, un conglomerado de cuatro regímenes diferentes, pues en él se establecen disposiciones concretas que afectan a cuatro ámbitos distintos: régimen de la entidad organizadora y los equipos participantes, régimen de las personas físicas que presten servicios a la entidad organizadora o a los equipos, régimen aduanero y tributario aplicable a las mercancías que se importen para afectarlas al desarrollo y celebración de las competiciones y régimen del Impuesto sobre el Valor Añadido. Teniendo en cuenta el objetivo de nuestro trabajo nos centraremos en los dos primeros.

El régimen fiscal de la entidad organizadora, que en ambos casos es la UEFA, y de los equipos participantes consiste básicamente en la exención de cuantas rentas obtengan durante la celebración de estas dos competiciones y en la medida en que tales rentas estén directamente relacionadas con su participación en aquellas. La norma se encarga de aclarar que la exención se aplicará tanto en el Impuesto sobre Sociedades –si la entidad organizadora o los equipos participantes constituyen personas jurídicas en España con motivo de su participación en las competiciones–, como en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes –ya se trate de rentas obtenidas a través de un establecimiento permanente constituido en España con ocasión de estos eventos o de rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente–.

De los términos en los que aparece regulado en este punto el régimen especial surge una primera cuestión y es que, según está redactada la norma, parece que la exención en el Impuesto sobre Sociedades no alcanzaría a los equipos

7 En concreto, es la Disposición Adicional Primera del Real Decreto-ley 27/2018, de 28 de diciembre, por el que se adoptan determinadas medidas en materia tributaria y catastral, la que regula este régimen especial. En la exposición de motivos de la norma se explica que «Los compromisos contraídos por el Gobierno del Reino de España con la UEFA para albergar en nuestro país la sede de próximos eventos organizados por dicha Asociación requiere la regulación de un régimen fiscal específico». Además, se justifica la incorporación de este régimen mediante la figura del real decreto-ley «por la proximidad de las fechas en que tales eventos se celebrarán y la necesidad de que con una antelación suficiente se disponga del marco tributario que resultará de aplicación, en aras del principio de seguridad jurídica, de suerte que concurre la extraordinaria y urgente necesidad que, como presupuesto habilitante de la figura del real decreto-ley, establece la Constitución Española». Más allá de que se justifique la utilización del real decreto-ley en la extraordinaria y urgente necesidad de la medida, aún resulta criticable el recurso a una figura normativa que no puede afectar al deber de contribuir lo que, según la doctrina del Tribunal Constitucional sobre esta prohibición, supone que le estén vedadas las intervenciones en aquellos impuestos que desempeñan una función primordial en el conjunto del sistema tributario, como es el caso paradigmático del IRPF, pilar estructural del sistema. Sobre este particular, véase el trabajo de CUBERO TRUYO (2016).

8 El partido final de la *UEFA Champions League* de la temporada 2018/2019 tuvo lugar el día 1 de junio de 2019 en el estadio Wanda Metropolitano, situado en Madrid, y en ella se enfrentaron los clubes ingleses *Liverpool FC* y *Tottenham Hotspur*.

9 La UEFA Euro (más conocida como «Eurocopa») es la competición europea de selecciones nacionales que se celebra cada cuatro años en un determinado país (o, en alguna ocasión, en dos países cercanos). En la próxima edición, que inicialmente estaba prevista para el verano del año 2020 y tras la crisis sanitaria provocada por el Covid-19 ha sido pospuesta para el verano del 2021, la competición adoptará un nuevo formato multisede, ya que en esta ocasión serán 12 los países que, con motivo del 60 aniversario de la competición, acogerán los encuentros del torneo. Entre ellos estará España, pues la ciudad de Bilbao ha sido elegida como una de las 12 sedes donde se desarrollará la competición.

españoles que pudieran participar en estos eventos¹⁰, ya que la exención está dirigida a «las personas jurídicas residentes en territorio español constituidas con motivo de la final de la «UEFA Champions League 2019» y «UEFA EURO 2020» por la entidad organizadora o por los equipos participantes», lo que excluiría de su ámbito de aplicación a cualquier otra persona jurídica que ya residiera previamente en España. Esta circunstancia, como veremos más adelante, puede representar un primer indicio del carácter selectivo de esta medida fiscal.

El segundo de los «subrégimenes» que contempla la norma, el de las personas físicas que presten servicios a la entidad organizadora o a los equipos participantes –entre ellos, por tanto, los futbolistas–, incluye dos reglas que operan en ámbitos distintos.

Con arreglo a la primera de ellas no se considerarán obtenidas en territorio español las rentas que perciban las personas físicas que tengan la condición de no residentes en España por los servicios que presten a la entidad organizadora o a los equipos participantes, generadas con motivo de la celebración de la final de la «UEFA Champions League 2019» y «UEFA EURO 2020» y en la medida en que estén directamente relacionadas con su participación en aquellas. En esta ocasión, a diferencia de lo que sucede en el régimen de la entidad organizadora y de los equipos participantes, no se establece la exención de las rentas, sino la no sujeción al impuesto, pues, como sabemos, el hecho imponible del Impuesto sobre la Renta de no Residentes consiste en la obtención de rentas en territorio español, por lo que, si las rentas que perciban con motivo de su participación en estas competiciones no se van a entender obtenidas en España, entonces la consecuencia directa es que no habrá ningún hecho susceptible de gravamen en nuestro país.

Esta primera regla no plantea *a priori* mayores dificultades. Sin embargo, la segunda de las reglas que la norma contempla para las personas físicas sí es algo más singular y consiste en que las personas físicas que adquieran la condición de contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como consecuencia de su desplazamiento a territorio español con motivo de la final de la «UEFA Champions League 2019» y «UEFA EURO 2020» podrán optar por tributar por el Impuesto sobre la Renta de no Residentes, en los términos y condiciones previstos en el artículo 93 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre. A través de esta regla, por tanto, lo que se pretende es habilitar de nuevo, si bien de manera muy puntual, el régimen opcional de impatriados para los deportistas profesionales¹¹.

Recordemos que con arreglo a este régimen opcional, que en su momento fue bautizado como «Ley Beckham» (recibió esta denominación popular porque su entrada en vigor coincidió con el fichaje del icónico futbolista inglés, David Beckham, por parte del Real Madrid), los sujetos que tienen la condición de no residentes y que son desplazados a territorio español como consecuencia de un

10 En la final de la Champions League quedó descartada la participación de equipos españoles ya que, como indicábamos antes, fue disputada por dos clubes ingleses. Sin embargo, en la UEFA Euro 2020 aún podría darse el caso de que la selección nacional española tuviera que disputar algún partido en la sede situada en Bilbao.

11 Sobre este particular puede verse nuestro anterior trabajo en TORIBIO BERNÁRDEZ (2019).

contrato de trabajo tienen la opción de tributar bajo el régimen del Impuesto sobre la Renta de no Residentes durante los cinco primeros años, lo que supone tributar únicamente por las rentas que se entiendan obtenidas en territorio español y a un tipo fijo del 24% (por los primeros 600.000 € y del 45% en adelante¹²), evitando así tener que tributar según la escala progresiva de gravamen del IRPF y por su renta mundial. En el año 2015, sin embargo, los deportistas profesionales fueron excluidos sin motivo aparente del ámbito de aplicación de este régimen opcional, lo que fue tildado por parte de la doctrina como una medida selectiva y discriminatoria y, en consecuencia, posiblemente inconstitucional¹³.

Pues bien, con este régimen fiscal especial se vuelve a admitir la posibilidad de que los futbolistas se acojan a la conocida como «Ley Beckham» pero, de nuevo, se hace de una manera bastante selectiva, ya que solo un pequeño grupo de individuos podrá beneficiarse de esta medida: las personas físicas que adquieran la condición de contribuyentes por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como consecuencia de su desplazamiento a territorio español con motivo de la final de la «UEFA Champions League 2019» o de la «UEFA EURO 2020».

De la escueta regulación que recoge la norma en este punto surgen, además, algunas dudas que debemos dejar apuntadas. En primer lugar, el precepto señala que la condición de contribuyente ha de adquirirse por el desplazamiento a España con motivo de alguna de las referidas competiciones. Sin embargo, la obtención de la residencia fiscal requiere la permanencia en territorio español durante más de 183 días –o bien que en nuestro territorio se localice el núcleo principal de sus intereses económicos–, requisito que difícilmente se cumpliría con el breve desplazamiento que conlleva la participación en este tipo de eventos, pues normalmente no se extenderá más allá de unos cuantos días. Parece por tanto que la UEFA y el Gobierno están pensando más bien en aquellos sujetos que prolonguen su estancia en España tras la celebración de la competición, lo cual podría suceder en el caso de que alguno de los futbolistas desplazados a España sea traspasado posteriormente a un club español.

En segundo lugar, el precepto no exige que el desplazamiento a territorio español sea consecuencia de un contrato de trabajo, por lo que no queda claro

12 En el año 2009 se introdujo un requisito adicional para poder disfrutar de este régimen opcional consistente en que las retribuciones previsibles derivadas del contrato de trabajo en cada uno de los periodos impositivos en los que se aplicaría el régimen especial no superasen la cuantía de 600.000 euros anuales. Sin embargo, en 2015, coincidiendo con la exclusión de los deportistas profesionales de su ámbito de aplicación, ese requisito fue suprimido y, en su lugar, se estableció que las rentas que superasen los 600.000 euros tributarían a un tipo impositivo del 45%. Algunos autores, como CUBERO TRUYO (2009), han defendido la inconstitucionalidad de la reforma del año 2009 por haberse llevado a cabo a través de la Ley de Presupuestos sin contar con la necesaria habilitación previa.

13 En este sentido se ha pronunciado, entre otros, GARCÍA PRATS (2015), según el cual no existe «una justificación objetiva y razonable de este tratamiento desigual». Para el autor, «El Tribunal Constitucional exige una justificación razonable (sentencia 76/1990, de 26 de abril) para que un tratamiento desigual no suponga una infracción del artículo 14 de la Constitución, concurriendo una diferencia injustificada en los términos de la sentencia 214/1994, de 14 de julio (FJ 8º B) y 27/1981, de 20 de julio (FJ 4º). No está justificado este trato diferenciado porque no se puede admitir que tenga una mayor capacidad económica un jugador de fútbol que un directivo de una multinacional, por lo que no está justificado privar al primero de este régimen que se permitiría al segundo».

si podrá resultar de aplicación a trabajadores por cuenta propia e incluso a sujetos que tras su intervención en el evento decidan permanecer en España sin realizar ningún tipo de prestación laboral.

Por último, tal y como está redactado el precepto, parece claro que no solo los futbolistas que participen en alguna de las competiciones podrán beneficiarse de esta medida especial, sino cualquier otra persona física que se desplace a territorio español con motivo de aquellas, entre las cuales habrá sujetos que no tengan la condición de deportistas profesionales y que, por tanto, no se encuentren excluidos del régimen ordinario que establece el artículo 93 de la Ley del IRPF. En tales casos, ¿cuál de los dos regímenes tendría preferencia? ¿el ordinario o el especial? La respuesta no será baladí si, como apuntábamos antes, este último, a diferencia del primero, no requiere para su aplicación que el desplazamiento sea consecuencia de la suscripción de un contrato de trabajo en España.

En cualquier caso, más allá de las dudas interpretativas que surgen de su escueta regulación, con los problemas de aplicación práctica que ello implica, lo que está claro es que el establecimiento de este tipo de regímenes fiscales preferentes supone que, a la postre, terminen recibiendo un trato privilegiado frente al resto aquellos deportistas que, por participar en las competiciones de mayor impacto económico a nivel internacional, pueden gozar de ciertos beneficios fiscales concedidos en el país de la fuente.

Esto provoca, a nuestro modo de ver, dos efectos perniciosos en el ámbito de la fiscalidad internacional. Por un lado, que el sentido original del artículo 17 del Modelo de Convenio de la OCDE se vea en buena medida desvirtuado, pues son precisamente los deportistas de más alto nivel, es decir, los que tienen una mayor capacidad para obtener elevadas sumas de dinero en periodos cortos de tiempo, los que pueden terminar escapando al principio, supuestamente inexorable, de tributación en la fuente que consagra el precepto¹⁴. Y por otro lado, si nos ceñimos al escenario europeo, con este tipo de tratamientos de tributación preferente se corre el riesgo de que, si se llegan a apreciar las notas de selectividad y falseamiento de la competencia que para ello viene exigiendo el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, podríamos estar ante una ayuda de Estado incompatible con el Derecho de la Unión.

Por ello, dada la importancia que en los últimos tiempos ha ido adquiriendo esta cuestión en el ámbito del deporte profesional, vamos a detenernos a examinar la posible catalogación como ayuda de Estado de este tipo de regímenes y para ello tendremos que prestar especial atención a la jurisprudencia de los

14 Justo el efecto contrario al que persigue la regla «*de minimis*» que incorporan algunos Convenios para evitar la doble imposición, como el suscrito entre España y Estados Unidos, en virtud de la cual se excluye la potestad de gravamen del Estado de la fuente cuando la renta obtenida por el deportista a lo largo del año no supera un determinado importe mínimo y que, por tanto, tiene por objetivo que los deportistas amateurs o aquellos que perciben cantidades más modestas por sus actuaciones en el extranjero puedan evitar los problemas que supone la tributación en la fuente con arreglo al artículo 17.

Tribunales europeos y a los requisitos que estos vienen exigiendo para que una ayuda sea considerada contraria el Derecho de la Unión¹⁵.

3. ¿Son estos regímenes fiscales preferentes susceptibles de ser calificados como ayudas de Estado? Examen en función de los criterios que para ello viene exigiendo el Tribunal de Justicia de la Unión Europea

Al situarnos ante competiciones que se desarrollan en un contexto europeo y que tienen un claro componente de actividad económica, resulta necesario analizar este tipo de regímenes tributarios especiales, regímenes que son creados de manera *ad hoc* para un determinado evento o torneo deportivo, desde el punto de vista de la normativa europea sobre competencia y, en particular, a la luz del régimen europeo de ayudas de Estado¹⁶. Y para abordar el régimen jurídico aplicable a las ayudas de Estado en el Derecho de la Unión Europea no podemos dejar de referirnos, en primer lugar, al artículo 3.b) del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea que incluye, entre las competencias exclusivas de la Unión Europea, las relativas al establecimiento de las normas sobre competencia necesarias para el funcionamiento del mercado interior, al objeto de apoyar el desarrollo sostenible europeo en el marco de una economía social altamente competitiva.

Con arreglo a lo anterior, para que ese mercado interior funcione de manera correcta, sin distorsiones ni falseamientos, es necesario establecer una serie de normas sobre competencia que deben ser aplicadas de forma rigurosa y eficaz por parte de las Instituciones europeas. Entre dichas medidas, destaca el régimen de ayudas de Estado, que se encuentra regulado, principalmente, en los artículos 107 a 109 del TFUE. Como ha afirmado la doctrina, la normativa europea de ayudas de Estado constituye, junto al principio de no discriminación fiscal, uno de los pilares fundamentales del mercado común al impedir que los Estados miembros puedan conceder ayudas a cualquier entidad asociativa que le permita situarse en una situación ventajosa respecto a sus competidores¹⁷. Dicho de otra forma, la normativa europea de competencia vela por prohibir, y en su caso sancionar, la concesión de ayudas de Estado mediante fondos públicos, de una forma selectiva a favor de unas o varias empresas, que pueda falsear

15 Es cierto que en nuestro ordenamiento tributario existen otros regímenes fiscales especialmente destinados a favorecer determinados eventos deportivos, si bien se trata de eventos que son considerados acontecimientos de excepcional interés público en virtud del artículo 27 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo. Cada año, la Ley de Presupuestos Generales del Estado recoge los eventos que pueden beneficiarse de los incentivos fiscales que regula el citado precepto. Así por ejemplo, en el año 2018 han recibido esta catalogación el Campeonato Mundial junior Balonmano Masculino 2019, el Campeonato Mundial Balonmano Femenino 2021, el Andalucía Valderrama Masters, el Campeonato del Mundo de Triatlón Multideporte Pontevedra 2019, el Bádminton World Tour, el Barcelona Equestrian Challenge (3.ª edición), el programa «Deporte Inclusivo» y el Plan 2020 de Apoyo al Deporte de Base II.

16 Sobre la preocupación que parece haberse instalado en el seno de la Unión Europea en torno a las ayudas de Estado y los factores determinantes para apreciar su existencia, véase VILLALBA GARCÍA (2016).

17 GARCÍA GUIJO (2012), pág. 102.

o amenace con falsear la libre y efectiva competencia entre los Estados miembros y que, de cualquier forma, conceda una ventaja injustificada a su destinatario en detrimento de sus competidores.

El artículo 107 del TFUE, que es el que se ocupa de establecer la incompatibilidad de este tipo de ayudas con el mercado interior, no contiene, sin embargo, una definición *stricto sensu* del concepto ayuda de Estado, pero, como reconoce la doctrina, ello no ha representado problema o inconveniente alguno para que el órgano jurisdiccional europeo haya aplicado de forma amplia y lata el artículo 107 del TFUE a multitud de medidas de los Estados miembros. Según estos autores, se debe entender por ayuda de Estado cualquier medida, sea o no de carácter fiscal, que, siendo otorgada, de forma directa o indirecta, a través de recursos públicos, independientemente de la forma que estos adopten, y/o por Entes públicos, reduce las cargas que habitualmente soportan sus beneficiarios, colocándolos por ello en una posición ventajosa respecto de sus competidores directos, sean estos nacionales de su propio Estado o de otros Estados miembros de la Unión Europea¹⁸.

No obstante, pese a lo amplio de esta definición, lo cierto es que la prohibición de ayudas de Estado no es absoluta, ya que existen compatibilidades expresamente contempladas en la norma. En concreto, el tercer apartado del artículo 107 señala que podrán considerarse compatibles con el mercado interior, entre otras, las ayudas destinadas a promover la cultura cuando no alteren las condiciones de los intercambios y de la competencia en la Unión en contra del interés común¹⁹. Este régimen de excepciones a la prohibición general provocó que, en un primer momento, la aplicabilidad de la normativa europea sobre ayudas de Estado en la esfera del deporte profesional suscitara ciertas dudas debido al carácter híbrido de este sector, que, como sabemos, tiene implicaciones tanto económicas como socioculturales. Sin embargo, esas dudas iniciales han ido despejándose con el paso de los años a medida que la vertiente económica y empresarial del deporte y de los clubes deportivos iba ganando terreno sobre los factores socioculturales. De esta forma, aunque en sus orígenes el deporte, y por consiguiente el fútbol, no se rigieran por motivos o intereses económicos, en las últimas décadas el fenómeno deportivo y especialmente el futbolístico «se ha convertido en una industria o negocio mercantil *strictu sensu* capaz de generar recursos y lucrarse por sí misma, y que queda razonablemente bajo el foco de la normativa de Competencia e indiscutiblemente de las reglas de ayudas de Estado»²⁰.

De este modo, ya en el año 1974, el Tribunal de Justicia, en una sentencia pionera en esta materia, declaró que la actividad deportiva profesional no podía

18 Véase GARCÍA GUIJO (2012), pág. 103, o GARCÍA CABA (2016), pág. 500.

19 Otras ayudas que, según el artículo 107.3 TFUE, pueden considerarse compatibles con el mercado común son: las destinadas a impulsar el desarrollo económico de regiones desfavorecidas, las ayudas para fomentar la realización de proyectos de interés común europeo o destinadas a poner remedio a una grave perturbación en la economía de un Estado miembro, las ayudas destinadas a facilitar el desarrollo de determinadas actividades o de determinadas regiones económicas, siempre que no alteren las condiciones de los intercambios en forma contraria al interés común, las ayudas destinadas a promover la cultura y la conservación del patrimonio, cuando no alteren las condiciones de los intercambios y de la competencia en la Unión en contra del interés común y las demás categorías de ayudas que determine el Consejo por decisión, tomada a propuesta de la Comisión.

20 GUEDE GARCÍA (2015), pág. 30.

escapar al cumplimiento del Derecho de la Unión Europea²¹ y posteriormente, si bien con cierta dilación, han ido dictándose otras sentencias de gran relevancia en materia deportiva, como la sentencia del caso Bosman, referida a la libre circulación de los deportistas profesionales²², o la del caso Meca-Medina, en la que se confirmó la aplicabilidad del Derecho europeo de la competencia, en concreto de la normativa antitrust, en el ámbito de la compraventa de los derechos de retransmisión de los eventos deportivos²³.

Sin embargo, hasta fechas recientes no se habían producido avances relevantes en cuanto a la aplicación de la normativa sobre ayudas de Estado en el ámbito deportivo europeo. Uno de los hitos más representativos en la lucha contra este tipo de ayudas en el mundo del deporte, y más en concreto en el mundo del fútbol, tuvo lugar en el año 2012 cuando el que fuera vicepresidente de la Comisión Europea, D. Joaquín Almunia, y el entonces presidente de la UEFA, D. Michel Platini, emitieron una declaración conjunta para hacer pública la posición común de ambas organizaciones respecto a determinadas prácticas financieras que venían practicando los clubes de fútbol y la posibilidad de que algunas de ellas pudieran llegar a constituir ayudas de Estado desde la perspectiva del Derecho de la Unión²⁴. Según explica GUEDE GARCÍA, esta declaración conjunta es una muestra del propósito común que comparten la Comisión Europea y la UEFA: «asegurar la integridad deportiva y financiera de la competición a la vez de promover la libre competencia entre los clubes de fútbol dentro del mercado interior, que en este caso, no es otro que las competiciones de clubes de carácter europeo, sin la necesidad de acceder al soporte de la Administración pública»²⁵. Sin embargo, resulta bastante paradójico que, al mismo tiempo que la UEFA emitía una declaración exigiendo un espíritu de integridad financiera a los clubes, reclamara a los países que albergan sus competiciones una serie de tratos fiscales privilegiados que, como enseguida veremos, asumen el riesgo de ser considerados ayudas de Estado.

En cualquier caso, como indicábamos antes, esta declaración conjunta supuso un gran acicate para la Comisión Europea que, desde entonces, comenzó a incoar múltiples expedientes por presuntas ayudas de Estado otorgadas a clubes de fútbol de toda Europa²⁶. En España, concretamente, han sido tres los expedientes iniciados en los últimos años, si bien por motivos ciertamente dife-

21 Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 12 de diciembre de 1974, Walrave y Koch, C-36/74.

22 Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 15 de diciembre de 1995, Bosman, C-415/93.

23 Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 18 de julio de 2006, Meca-Medina y Majcen/Comisión, C-519/04 P.

24 En el punto 11 de esta declaración conjunta, que fue emitida el día 21 de marzo de 2012, se hace referencia a la fiscalidad de los clubes de fútbol en los siguientes términos: «Otra cuestión de interés común es si el tratamiento fiscal de los clubes de fútbol profesional difiere del tratamiento de otros agentes económicos con el mismo estatuto jurídico. A este respecto, un trato fiscal más equitativo de los clubes de fútbol también promovería la igualdad de condiciones». Puede accederse a la versión en inglés de la declaración en:

https://www.uefa.com/MultimediaFiles/Download/uefaorg/EuropeanUnion/01/77/21/58/1772158_DOWNLOAD.pdf

25 GUEDE GARCÍA (2015), pág. 34.

26 En GARCÍA CABA (2016) se recogen algunos de los expedientes incoados por la Comisión en los últimos años a clubes de Alemania, Bélgica, Croacia, Dinamarca y Suecia, Francia, Holanda, Hungría, Italia y República Checa.

rentes. Así, por un lado, dos de estos expedientes fueron incoados para constatar si las condiciones ofertadas por determinados organismos públicos a varios clubes de fútbol para llevar a cabo ciertas operaciones mercantiles se hicieron o no en términos de mercado y, por otro lado, el tercer expediente ha tenido por objeto verificar el posible reconocimiento de un régimen fiscal preferente en favor de los cuatro clubes españoles que no se vieron obligados a transformarse en sociedad anónima deportiva tras la entrada en vigor de la Ley del Deporte de 1990 y que, en consecuencia, conservaron la forma de asociación deportiva, lo que supuso que pudieran seguir tributando en el régimen del Impuesto sobre Sociedades de las entidades sin ánimo de lucro parcialmente exentas.

Pues bien, en los tres expedientes referidos la decisión de la Comisión fue la de apreciar la existencia de una ayuda de Estado incompatible con el mercado común. Así, en la Decisión (UE) 2017/365 de la Comisión²⁷, fueron declaradas contrarias al Derecho de la Unión las ayudas otorgadas por el Instituto Valenciano de Finanzas a tres clubes valencianos –el Valencia CF, el Hércules CF y el Elche CF– al concederles sendos avales bancarios, a través de sus fundaciones, para la suscripción de acciones en operaciones de ampliación de capital en condiciones que no se ajustaban a las de mercado ya que, a juicio de la Comisión, no reflejaban el riesgo de impago de los préstamos avalados.

Por su parte, la Decisión (UE) 2016/2393 de la Comisión²⁸ declara incompatible con el mercado común la ayuda estatal concedida por el Estado español al Real Madrid CF en una permuta de terrenos en la que el club obtuvo una ventaja que no habría podido obtener en condiciones de mercado por el hecho de que una parcela que en el momento de su adquisición se valoró en 595.194 euros, trece años más tarde, en una operación para liquidar deudas mutuas, apareció valorada en más de 22 millones de euros, sin que las partes acreditaran a través de una tasación pericial independiente que el valor subyacente de los terrenos era el valor de mercado.

Por último, en la Decisión (UE) 2016/2391²⁹, la Comisión estimó que la no obligatoriedad de transformarse en sociedad anónima deportiva colocó a los cuatro clubes que continuaron siendo asociaciones deportivas –Real Madrid CF, FC Barcelona, Athletic Club de Bilbao y Club Atlético Osasuna– en una posición privilegiada frente al resto, ya que de esa forma podían tributar en el Impuesto sobre Sociedades a un tipo impositivo preferencial del 25 % en lugar del 30 % aplicable a las sociedades anónimas deportivas, lo que suponía una ventaja selectiva y, por tanto, una ayuda de Estado incompatible con el mercado común.

Sin embargo, las tres decisiones fueron recurridas por, al menos, una de las partes y, a principios del año 2019, el Tribunal General de la Unión Europea dictó las correspondientes sentencias en las que, estimando las alegaciones de los

27 Decisión (UE) 2017/365 de la Comisión, de 4 de julio de 2016, relativa a la ayuda estatal SA.36387 (2013/C) (ex 2013/NN) (ex 2013/CP) concedida por España al Valencia Club de Fútbol Sociedad Anónima Deportiva, al Hércules Club de Fútbol Sociedad Anónima Deportiva y al Elche Club de Fútbol Sociedad Anónima Deportiva (DO 2017, L 55, p. 12).

28 Decisión (UE) 2016/2393 de la Comisión, de 4 de julio de 2016, relativa a la ayuda estatal SA.33754 (2013/C) (ex 2013/NN) concedida por España al Real Madrid CF (DO 2016, L 358, p. 3).

29 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).

recurrentes, anuló, por diversos motivos, las decisiones de la Comisión. Así, en el caso del Hércules CF, el Tribunal General estima el recurso del club alicantino al apreciar que la Comisión realizó una valoración errónea de las contragarantías que había aportado el club al solicitar el aval, entendiéndolo que las garantías constituidas con ocasión de la concesión de un aval o de la operación de préstamo subyacente son un factor pertinente para valorar la existencia de ayuda y el nivel de la misma³⁰. En el caso del Real Madrid, la decisión es anulada porque la Comisión no tuvo en cuenta todos los aspectos de la operación controvertida y su contexto y, por lo tanto, pese a estar obligada a ello, no pudo realizar un análisis completo de todos los datos pertinentes a fin de acreditar no solo la valoración que hizo del importe de la ayuda, sino también, y sobre todo, la propia existencia de una ventaja como consecuencia de la medida controvertida, que debió ser considerada en todos sus aspectos³¹. En cuanto a la decisión que afectaba a los cuatro clubes que conservaron la forma jurídica asociativa, el Tribunal General estimó el recurso del FC Barcelona –no así el del Athletic Club de Bilbao³²– al entender que la Comisión no examinó la totalidad de las consecuencias para los clubes afectados, a la vez favorables y desfavorables, que derivaban de las propias características del régimen supuestamente privilegiado, pues se limitó a verificar que el tipo impositivo era inferior al que debían aplicar las sociedades anónimas deportivas, pero no así a analizar si estas sociedades tenían derecho a aplicar una deducción superior por la reinversión de beneficios extraordinarios, ni a comparar el tipo medio efectivo de gravamen soportado por unos clubes y otros durante el período de referencia³³.

Pues bien, una vez expuestos los hitos más importantes de los expedientes incoados hasta la fecha por supuestas ayudas estatales en el fútbol español³⁴, analizaremos, a la luz de las referidas sentencias del Tribunal General y de la profusa jurisprudencia del TJUE sobre la materia, el régimen fiscal implantado por el gobierno a través del Real Decreto-ley 27/2018 –si bien lo haremos centrándonos en la parte del régimen que afecta a la entidad organizadora y a los clubes participantes, ya que los futbolistas, debido a su condición de trabajadores por cuenta ajena, no actúan como empresas o agentes independientes que puedan distorsionar la libre competencia en el mercado de bienes y servicios de la Unión Europea– y para ello debemos detenernos en los cuatro aspectos que, según ha venido reiterando el TJUE, han de darse para que nos hallemos ante una ayuda de Estado contraria al ordenamiento europeo:

30 Sentencia del Tribunal General de 20 de marzo de 2019, Hércules CF/Comisión, asunto T-766/16. Esta sentencia ha devenido firme una vez transcurrido el plazo legal de dos meses sin que la Comisión haya interpuesto el oportuno recurso de casación ante el TJUE.

31 Sentencia del Tribunal General de 22 de mayo de 2019, Real Madrid CF/Comisión, asunto T-791/16.

32 Sentencia del Tribunal General de 26 de febrero de 2019, Athletic Club/Comisión, asunto T-679/16.

33 Sentencia del Tribunal General de 26 de febrero de 2019, FC Barcelona/Comisión, asunto T-865/16. Esta sentencia, no obstante, ha sido recurrida en casación por la Comisión mediante recurso interpuesto el día 6 de mayo de 2019.

34 Para un análisis más detallado de las diferentes resoluciones recaídas en los citados expedientes pueden verse los trabajos de CHICO DE LA CÁMARA y FRAILE FERNÁNDEZ (2015), GUEDE GARCÍA (2015), GARCÍA CABA (2016), MOYA IZQUIERDO y TRONCOSO FERRER (2016), ALONSO ARCE (2019) o PÉREZ BERNABEU (2019).

3.1. Debe existir una transferencia de recursos estatales

Esta transferencia es concebida en un sentido amplio, pues la ayuda puede proceder de cualquier organismo público, ya sea de carácter nacional o regional e incluso de empresas de titularidad estatal o participadas por el sector público.

Asimismo, el concepto de ayuda de Estado no se limita a transferencias o prestaciones positivas (en forma de subvenciones de capital, por ejemplo), sino que también abarca las exoneraciones o condonaciones fiscales, dado que, como viene repitiendo el TJUE, una disminución de los ingresos fiscales equivale al consumo de fondos estatales en forma de gastos fiscales. Así, puede entrar dentro de la noción de ayuda de Estado cualquier medida que alivie las cargas fiscales del contribuyente, por ejemplo, reduciendo su base imponible o cuota tributaria, concediéndole un aplazamiento excepcional o, como ocurre en el caso que ahora nos ocupa, estableciendo una exención específica para una determinada obligación tributaria.

En cada expediente incoado, por tanto, la Comisión tendrá que verificar si la ayuda en cuestión es imputable al poder público, para lo cual deberá analizar los entes que hayan intervenido en la concesión de la ventaja económica a los beneficiarios. No obstante, pese a las particularidades de cada caso, la práctica jurisprudencial ha venido demostrando que casi todas las medidas de carácter tributario son imputables al Estado, pues es el poder público del que emana la capacidad de dictar normas tributarias.

En el régimen fiscal especial para la final de la «UEFA Champions League 2019» y «UEFA EURO 2020», no hay duda alguna de que este requisito se cumple, pues se trata de una medida adoptada por el gobierno central y que implica un alivio de las cargas fiscales tanto de la entidad organizadora y de los equipos participantes como de las entidades o establecimientos permanentes que aquellos pudieran constituir en nuestro territorio, ya que todos ellos se ven exonerados del gravamen de unas rentas por las que, de no existir este régimen especial, hubieran tenido que tributar en España, lo que, al traducirse en una disminución de los ingresos fiscales, equivaldrá a un consumo de fondos estatales.

3.2. Debe implicar una ventaja económica para la empresa receptora que no hubiese obtenido en el desarrollo normal de su actividad

Para calificar un trato fiscal de ventajoso es preciso que sea de tal naturaleza que coloque a sus beneficiarios en una situación financiera más favorable que la de los restantes contribuyentes que se encuentren en una situación comparable. Ello supone que, teniendo en cuenta la naturaleza y el ámbito de aplicación de la medida controvertida, habrá que verificar si el régimen fiscal que de ella resulta es de tal naturaleza que favorece a los entes y clubes beneficiarios en relación con las entidades comparables que estén sometidas al régimen general de tributación³⁵.

35 Véase, en este sentido, el apartado 64 de la sentencia del Tribunal General de 11 de junio de 2009, ACEA/Comisión, T-297/02.

Como reconocía el Tribunal General en la sentencia por la que, estimando las alegaciones del FC Barcelona, anuló la Decisión que consideraba incompatible con el Derecho de la Unión la ayuda otorgada a los cuatro clubes de fútbol españoles, la Comisión, en principio, sí que puede limitarse a estudiar las características generales y abstractas del régimen de que se trate, sin estar obligada a examinar cada caso concreto en que este se aplique, pero ello no la exime, ante este tipo de supuestos, de examinar la totalidad de las consecuencias, tanto favorables como desfavorables, que se derivan de las propias características del régimen controvertido, recordando a ese respecto que la carga de probar la existencia de una ventaja recae en la Comisión³⁶.

Lo anterior nos obliga a distinguir, dentro del régimen especial que estamos enjuiciando, la parte de la norma que va dirigida tanto a la entidad organizadora como a los clubes participantes, de aquella otra que se dirige a las personas jurídicas residentes en territorio español que fueran constituidas con motivo de la final de la «UEFA Champions League 2019» y «UEFA EURO 2020» por aquellos, pues una y otra asumen distintas esferas de aplicación. Así, mientras que la primera de ellas afecta al ámbito de aplicación del Impuesto sobre la Renta de no Residentes, la segunda incide directamente en el Impuesto sobre Sociedades.

En el caso del régimen especial para la entidad organizadora y para los clubes participantes –así como para los establecimientos permanentes que estos constituyan en España con motivo de los eventos deportivos– el régimen general de referencia será aquel que establece el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes. Recordemos que esta norma obliga a tributar en España en todo caso a los sujetos no residentes por las rentas de actividades o explotaciones económicas que sean realizadas mediante un establecimiento permanente situado en territorio español (artículo 13.1.a) y por las rentas de actividades o explotaciones económicas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente cuando las actividades económicas sean materialmente realizadas en territorio español (artículo 13.1.b.1º) o cuando deriven, directa o indirectamente, de la actuación personal en territorio español de artistas y deportistas, o de cualquier otra actividad relacionada con dicha actuación, aun cuando se perciban por persona o entidad distinta del propio artista o deportista (artículo 13.1.b.3º).

Así pues, queda claro que, de no existir este régimen especial y en virtud de los preceptos señalados, la entidad organizadora y los clubes participantes, así como los establecimientos permanentes que pudieran constituir en España, quedarían sometidos a gravamen en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes por los ingresos que obtuvieran con motivo de estas competiciones deportivas. Ahora bien, el hecho de que tuviesen que tributar en España como sujetos no residentes no implicaría que, necesariamente, tuvieran que soportar una mayor carga fiscal a nivel global que la de aquellos competidores que sí fueran sometidos a gravamen en nuestro país, pues, como sabemos, los mecanismos para evitar la doble imposición tienen como objetivo, precisamente, compensar o aliviar en el Estado de la residencia la carga fiscal soportada en el extranjero,

36 Apartado 69 de la Sentencia del Tribunal General de 20 de marzo de 2019, FC Barcelona/Comisión, T-766/16.

de tal forma que el balance global dependería, por un lado, de los impuestos satisfechos en uno y otro Estado, pero también de los mecanismos para evitar la doble imposición que la entidad supuestamente beneficiada pueda aplicar en su país de residencia. Dicho a la inversa, el hecho de que sus ingresos en España se declaren exentos no los coloca de manera automática en una situación financiera más favorable respecto al resto de entidades no residentes que se encuentren en una situación comparable, pues ello dependerá, en última instancia, del coste fiscal total asumido por cada una de estas entidades, coste que sería el resultado de sumar los impuestos efectivamente abonados en su país de residencia (aplicando el método para evitar la doble imposición correspondiente) y los satisfechos en España (que en el caso de las entidades beneficiarias de este régimen especial serían inexistentes).

Para que se vea de una manera más clara, tomaremos el ejemplo de los ingresos obtenidos por la UEFA. De no mediar este régimen especial, el ente organizador, al ser residente en Suiza, hubiera tenido que tributar en España a un tipo impositivo del 24% sobre una base imponible igual a la diferencia entre los ingresos íntegros obtenidos en territorio español con motivo de la promoción y organización de estas competiciones y los gastos de personal, gastos de aprovisionamiento de materiales y gastos de suministros directamente vinculados a la obtención de estos ingresos³⁷. Pues bien, suponiendo que las rentas obtenidas por la UEFA en España fueran calificables como rentas derivadas de una actuación deportiva al amparo del artículo 17 del Convenio suscrito entre España y Suiza³⁸, precepto que, como ya hemos apuntado, reconoce la potestad de gra-

37 Véanse, en este sentido, los artículos 24 (base imponible) y 25 (cuota tributaria) del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes. Si se tratara de una entidad residente en un Estado miembro de la Unión Europea, el tipo aplicable sería el 19% y para hallar la base imponible podría deducir todos los gastos vinculados a la obtención de los ingresos en España en las mismas condiciones que la Ley del Impuesto sobre Sociedades reconoce a los sujetos residentes en España.

38 Este extremo, no obstante, es bastante discutible. Aunque el criterio jurisprudencial que ha venido manteniendo el Tribunal Supremo en los últimos años (véanse, por ejemplo, las sentencias de 11 junio de 2008, Rec. 7710/2002, –caso Julio Iglesias– o de 7 de diciembre de 2012, Rec. 1139/2010 –caso del grupo U2–) sí considera que las rentas obtenidas por la entidad promotora de un evento artístico celebrado en España (que a estos efectos ocuparía una posición similar a la de la entidad organizadora de un evento deportivo) con motivo de la promoción y organización de dicho evento son calificables como rentas artísticas al amparo del artículo 17 del Convenio aplicable y, en consecuencia, son rendimientos plenamente gravables en España, lo cierto es que los Comentarios del Comité de Asuntos Fiscales al artículo 17 del Modelo de Convenio de la OCDE dejan claro que este tipo de rentas no entran dentro del ámbito de aplicación del precepto. Así, el apartado 7 de los Citados comentarios señala expresamente que las rentas que obtienen los productores, organizadores, etc., por la organización de las actuaciones de un artista o un deportista queda fuera del ámbito del artículo, y el apartado 11.4 reitera que el precepto no cubre los ingresos de todas las entidades que estén implicadas en la producción de los eventos deportivos o artísticos. A tal efecto, se pone el ejemplo de los ingresos obtenidos por el promotor independiente de un concierto por la venta de entradas y de espacios publicitarios para aclarar que no estarían cubiertos por el artículo 17. Si entenderíamos que las rentas obtenidas por la UEFA con motivo de la organización de las competiciones en España no quedan cubiertas por el artículo 17 del Convenio entre España y Suiza, el precepto aplicable a tales rentas sería el artículo 7, dedicado a los beneficios empresariales, que excluye la potestad de gravamen del país de la fuente cuando las rentas no son obtenidas a través de un establecimiento permanente. Sin embargo, no parece que esta sea la visión de las autoridades españolas, pues de ser así no hubiera sido necesario introducir una regla especial para declarar exentas las rentas obtenidas por la UEFA en nuestro país con ocasión de la celebración de ambos eventos deportivos, pues de todos modos no habrían podido ser sometidas a gravamen en España al estar excluida su potestad de gravamen en virtud del citado artículo 7 del Convenio.

vamen de manera ilimitada al Estado de la fuente, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 23 de dicho Convenio el método para evitar la doble imposición aplicable en Suiza a tales rentas sería el de exención³⁹, lo que en la práctica supone que la UEFA tampoco tendría que tributar en su país de residencia y, en consecuencia, que estaría disfrutando de una doble «no imposición» sobre los rendimientos obtenidos en España, lo que le colocaría en una posición de ventaja en comparación con el resto de entidades no residentes a las que no resulte de aplicación este régimen especial y que, por tanto, tengan que tributar como contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes.

Vemos pues, que, como nos recuerda el Tribunal General en la sentencia del caso FC Barcelona/Comisión, en un hipotético análisis de la compatibilidad de esta medida con el mercado común, la Comisión tendría que examinar la totalidad de las consecuencias tributarias para los sujetos supuestamente favorecidos por aquella, lo que supone, según acabamos de ver, que se deban examinar las cuotas tributarias satisfechas tanto en el país de la fuente como en el país de la residencia. Esto demuestra que la actividad probatoria de la existencia de una ventaja selectiva en el ámbito de las ayudas de Estado presenta importantes dificultades en el ámbito de la fiscalidad y especialmente en aquellos supuestos, como el que ahora nos trata, en los que se enjuicia la presión fiscal soportada por entidades no residentes, es decir, entidades que, en principio, han de cumplir con sus obligaciones tributarias en más de una jurisdicción para posteriormente aplicar en el país de la residencia las medidas oportunas para evitar la doble imposición, circunstancias que no pueden ser obviadas al realizar este examen, porque el juego de unas y otras normas afectará, en definitiva, a su situación financiera.

Plantea menos dificultades en este sentido la parte del régimen que afecta a las personas jurídicas que sean constituidas en España por la UEFA o por los equipos participantes con motivo de estas competiciones, pues en este caso al tratarse de sujetos residentes en España el escenario para comparar el régimen especial con el régimen común de referencia sería el del resto de entidades residentes que perciban ingresos con ocasión de su participación en estos eventos, es decir, el régimen ordinario del Impuesto sobre Sociedades que, como sabemos, establece con carácter general la obligación de tributar a un tipo del 25% –o del 15% si se trata de empresas de nueva creación– sobre el resultado contable con los ajustes fiscales pertinentes. Parece claro, por tanto, que al quedar exentas de tributación por este Impuesto y, en consecuencia, eludir el pago de ese 15 o 25%, estas entidades sí estarían disfrutando de una ventaja económica frente al resto de entidades residentes como consecuencia de la

39 Según el artículo 23.2: «En Suiza, la doble imposición se evitará como sigue: a) Cuando un residente de Suiza obtenga rentas o posea patrimonio que, con arreglo a las disposiciones del presente Convenio, puedan someterse a imposición en España, Suiza, con sujeción a lo dispuesto en el subapartado b), exonerará de imposición dicha renta o patrimonio; sin embargo, al calcular el impuesto aplicable a las restantes rentas o patrimonio de ese residente, podrá aplicar el tipo impositivo que hubiera resultado de aplicación en caso de que las rentas o el patrimonio no hubieran estado exentos. No obstante, dicha exención se aplicará a las ganancias mencionadas en el apartado 3 del artículo 13 únicamente cuando se demuestre la tributación efectiva en España de las mismas». Redacción dada por el artículo 7 del Protocolo entre el Reino de España y la Confederación Suiza que modifica el Convenio para evitar la doble imposición en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio firmado en Berna el 26 de abril de 1966, y su Protocolo, modificados por el Protocolo firmado en Madrid el 29 de junio de 2006, hecho en Madrid el 27 de julio de 2011 (BOE, 11 de junio de 2013).

aplicación del régimen especial, ventaja que no hubiesen podido obtener en el desarrollo normal de su actividad.

En cualquier caso, como ha aclarado la jurisprudencia europea, la carga de acreditar la existencia de una ventaja económica recae sobre la Comisión y la falta de una prueba suficiente sobre este extremo es motivo suficiente para anular una hipotética decisión que considere contraria al mercado común una determinada medida fiscal, lo que obligará al ejecutivo europeo a no escatimar esfuerzos en esa fase investigadora y probatoria.

3.3. Debe tener carácter selectivo, beneficiando a un operador o a una categoría de operadores frente a los demás que operan en el mismo mercado

El criterio de la selectividad implica que el trato de favor debe afectar directamente a unos destinatarios determinados (los beneficiarios) que, de esa manera, consiguen colocarse en una situación de ventaja frente al resto de competidores. Por tanto, para que la ayuda sea considerada contraria a la normativa europea resulta preciso que pueda identificarse a una categoría de empresas o entidades que sean las únicas que resulten favorecidas por la medida en cuestión, de ahí que el de la selectividad sea, probablemente, el requisito cuya existencia es más difícil de verificar en el ámbito de las ayudas de Estado de carácter fiscal.

En relación con este criterio, resultan interesantes las alusiones de la sentencia por la que se desestimaba el recurso presentado por el Athletic Club de Bilbao⁴⁰, en la cual el Tribunal General explica que: «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)».

40 Sentencia del Tribunal General (Sala Cuarta) de 26 de febrero de 2019 (asunto T-679/16).

Además, es importante destacar que, como ha venido señalando el TJUE, «la exigencia de selectividad diverge según que la medida en cuestión se prevea como un régimen general de ayuda o como una ayuda individual. En este último caso, la identificación de la ventaja económica permite, en principio, presumir su selectividad. En cambio, al examinar un régimen general de ayuda, es necesario identificar si la medida en cuestión, a pesar de constatar que procura una ventaja de alcance general, lo hace en beneficio exclusivo de determinadas empresas o de determinados sectores de actividad»⁴¹.

A partir de lo anterior y centrándonos en el régimen fiscal que nos ocupa, de nuevo debemos diferenciar a estos efectos los distintos subregímenes que en él se incluyen, pues los operadores afectados en unos y otros varían y, en consecuencia, también difieren los mercados de referencia, así como el régimen fiscal común aplicable en cada uno de ellos.

Así, en primer lugar, podemos identificar el régimen aplicable a la UEFA, entidad organizadora de los eventos deportivos, en tanto que, siguiendo las directrices del TJUE, en este caso podríamos entender que se trata de una ayuda individual, ya que el único beneficiario de este subrégimen aparece claramente diferenciado e individualizado, lo que nos permitiría presumir la selectividad de la medida, siempre que hayamos podido verificar, eso sí, que la misma concede a su beneficiario una ventaja económica frente al resto de competidores.

Y lo mismo cabría decir de la parte de la norma que afecta a las personas jurídicas o a los establecimientos permanentes que la UEFA constituyera en nuestro país con motivo de las competiciones, pues aunque es cierto que en este caso podrían ser más de uno los operadores beneficiados por la medida, también lo es que todos ellos cumplirían una condición subjetiva –tener como casa central o entidad matriz a la UEFA– que ningún otro operador del mercado podría cumplir, de ahí que, del mismo modo, se pueda presumir su selectividad.

En segundo lugar, por la parte del régimen que afecta a los equipos participantes, en un principio podría pensarse que se trata de una medida de alcance general, *a priori* accesible para cualquier club de fútbol europeo, pues todos ellos tienen la posibilidad –más o menos remota en función de la liga a la que pertenezcan– de llegar a disputar la fase final de la *UEFA Champions League*, o para cualquier selección nacional, ya que las selecciones de todos los Estados miembros disputan la fase clasificatoria para la *UEFA Euro 2020* y, por lo tanto, son potenciales participantes de la fase final del torneo.

Sin embargo, el TJUE ha aclarado que la Comisión Europea también puede apreciar el requisito de selectividad cuando una ventaja fiscal, *a priori* accesible para cualquier empresa, está condicionada a la realización de una acción concreta, como, por ejemplo, una inversión de determinadas características⁴².

41 Apartado 60 de la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 4 de junio de 2015, Comisión/MOL, C-15/14 P.

42 Así lo reconoce el TJUE en su sentencia de 21 de diciembre de 2016, Comisión/World Duty Free Group y otros, C-20/15 P y C-21/15 P, en la que se declara que la medida controvertida –medida que tenía como objetivo favorecer las exportaciones– puede considerarse selectiva si beneficia a las empresas que realizan operaciones de inversión transfronterizas, en detrimento de otras empresas que se encuentran en una situación fáctica y jurídica comparable y que llevan a cabo operaciones de la misma naturaleza pero en el territorio nacional.

Según viene entendiendo el Tribunal de Justicia, en el caso de una medida nacional que concede una ventaja fiscal de alcance general, el requisito de la selectividad se cumple cuando la Comisión consigue demostrar que esa medida supone una excepción al régimen tributario común o normal aplicable en el Estado miembro en cuestión, introduciendo así, por sus efectos concretos, un tratamiento diferenciado entre operadores, a pesar de que los operadores que disfrutaban de la ventaja fiscal y los que están excluidos de ella se encuentran, habida cuenta del objetivo perseguido por dicho régimen tributario de ese Estado miembro, en una situación fáctica y jurídica comparable.

Además, según reiterada jurisprudencia del Tribunal, el hecho de que el número de empresas que puedan acogerse a una medida nacional sea muy significativo o que dichas empresas pertenezcan a distintos sectores de actividad no es suficiente para desvirtuar su carácter selectivo y, por consiguiente, para excluir la calificación de ayuda de Estado⁴³.

Aplicando estos criterios al régimen que nos ocupa, debemos concluir que, efectivamente, es posible apreciar el requisito de selectividad en la medida controvertida, pues aunque situáramos los sectores de referencia en la totalidad de clubes de fútbol europeos –para el caso de la Liga de Campeones– o de selecciones europeas –para el caso de la Eurocopa– y considerásemos que todos ellos son potenciales beneficiarios de la medida, lo cierto es que la aplicación del régimen está condicionada a la realización de una, o mejor dicho, varias acciones: la participación en una fase clasificatoria, la disputa de una serie de partidos, la obtención de unos determinados resultados para lograr la clasificación, etc.

Pero es que además, en nuestra opinión, cabría defender que los mercados de referencia no pueden quedar limitados al sector del fútbol, pues es posible que los equipos extranjeros de otras modalidades deportivas que disputen en España competiciones de ámbito europeo compartan intereses económicos con los equipos de fútbol y que, por tanto, compitan los unos con los otros en determinados mercados, como enseguida veremos. Así pues, si consideramos que los clubes y las selecciones nacionales de otros deportes se encuentran en una situación comparable a los equipos de fútbol, resulta aún más evidente que este régimen fiscal representa una medida absolutamente selectiva en tanto que solo podría aplicarse a un determinado grupo de operadores dentro de un sector más amplio como lo es el de los equipos deportivos que participan en competiciones europeas.

3.4. Debe falsear o, al menos, amenazar con falsear la competencia en el mercado y tener una incidencia en los intercambios comerciales entre los Estados miembros

Esta condición, se entiende cumplida si el beneficiario desarrolla su actividad económica en un mercado en el que existen intercambios comerciales a

⁴³ Véanse, por ejemplo, las sentencias de 13 de febrero de 2003, España/Comisión, C-409/00 (apartado 48) y de 8 de septiembre de 2011, Comisión/Países Bajos, C-279/08 P (apartado 50).

nivel europeo. De hecho, en un contexto de globalización como el actual, esta condición es a menudo una premisa que se da por satisfecha y lo cierto es que, hasta el momento, la Comisión y los Tribunales europeos no han prestado tanta atención a este requisito como a los demás. En sus pronunciamientos podemos observar que, a efectos de entender cumplida esta condición, se viene considerando suficiente con que la medida controvertida refuerce la posición que ostentan los beneficiarios en el mercado interior frente a otras empresas competidoras.

En el caso del deporte profesional y, más concretamente, en el del fútbol, parece evidente que hay varios mercados a nivel europeo en los que los clubes o selecciones nacionales de los diferentes Estados miembros compiten entre sí: venta de entradas (especialmente cuando se trata de competiciones continentales que provocan un gran número de desplazamientos de aficionados extranjeros), comercialización de los derechos audiovisuales, contratos de *merchandising* y patrocinio, traspaso de jugadores, etc⁴⁴.

Estos extremos han sido confirmados por el Tribunal General en la sentencia dictada el 26 de febrero de 2019, ante el recurso planeado por el Athletic Club de Bilbao, al considerar que si bien es cierto que la UEFA determina el importe de los derechos de retransmisión que corresponde a los equipos participantes en sus competiciones y el modo en que estos se reparten, no lo es menos que los ingresos que cada club obtiene dependen también de sus resultados deportivos, 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.

Según entiende el Tribunal, de esta forma queda acreditado que los clubes (en referencia a los cuatro equipos españoles que han mantenido la forma de asociación deportiva) 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, lo que permite considerar que se cumplen los requisitos relativos a la distorsión de la competencia y al perjuicio para el comercio entre los Estados miembros⁴⁵.

44 Véase, en este sentido, GUEDE GARCÍA (2015), pág. 35, que, en relación con el mercado de la venta de entradas, considera que es puramente local salvo en el mercado segmentado de la asistencia de espectadores a competiciones europeas u otros grandes encuentros. En el mercado de los derechos audiovisuales, entiende que, pese a haber una afectación de índole europea, las condiciones dependerán en gran medida de cada club en concreto y de la forma en la que vendan sus respectivos derechos, de la atracción de la liga nacional en cuestión que pueda atraer más clientes de televisión de pago, etc. Por lo que respecta al mercado de comercialización y patrocinio, sí entiende que existe una clara afectación al territorio de la Unión, siempre y cuando los intercambios provengan de los clubes profesionales que participan de manera mediática en las principales competiciones europeas (Europa League y Champions League). Por último, en lo que se refiere al mercado de contratación de jugadores, entiende que al quedar abierto a los términos de la libre circulación de trabajadores desde la Sentencia del caso Bosman, se trata de un segmento del mercado totalmente afectado ante una potencial ayuda de Estado.

45 Véase también, en este sentido, la sentencia de 14 de enero de 2015, Eventech, C-518/13 (apartado 66).

A la luz de estos criterios, por tanto, debemos inferir que tanto los clubes que han disputado la final de la *UEFA Champions League 2019* como las selecciones nacionales que participen en la *UEFA Euro 2020*, se encontrarían en una situación financiera más ventajosa –siempre y cuando, como señalamos en el segundo punto, se confirme que la exención que establece el régimen especial les genera una menor carga tributaria a nivel global que la de sus competidores – en comparación con la del resto de equipos que sí tendrían que tributar en España por las rentas obtenidas en nuestro territorio, lo que les colocaría en una posición privilegiada a la hora de acudir a los segmentos del mercado europeo que hemos referido⁴⁶.

Por lo que respecta a la parte del régimen que está específicamente dirigida a la UEFA como entidad organizadora de ambas competiciones, entendemos que el sector de referencia sería el de todas aquellas entidades que se dediquen a la promoción y organización de eventos deportivos que tienen lugar a nivel europeo⁴⁷ e, incluso, de otro tipo de eventos relacionados con el espectáculo o el entretenimiento, pues en dicho sector confluirían, de nuevo, varios mercados fuertemente competitivos como son la venta de entradas para los espectáculos, la comercialización de los derechos audiovisuales para la retransmisión del evento, la venta de espacios publicitarios, etc.

De esta forma, si se confirmara que este régimen especial confiere a la UEFA una ventaja económica respecto al resto de entidades y organizaciones que participan en un mercado tan competitivo como lo es el del espectáculo, parece claro que tal ventaja podría afectar a los intercambios entre Estados miembros, pues la UEFA dispondría de mayores recursos económicos para invertir en la organización y puesta en marcha de sus competiciones –por ejemplo, repartiendo mayores cantidades entre los equipos participantes– lo que, sin duda, incrementaría el interés comercial y mediático que generan tales eventos y, a su vez, la capacidad de generar ingresos –mayor afluencia de espectadores, mejores contratos de patrocinio y publicidad, etc.–

Lo mismo cabría decir respecto de las personas jurídicas que la entidad organizadora pudiera constituir en España con motivo de estos eventos. Imaginemos, por ejemplo, que la UEFA constituye una filial española que será la encargada de negociar con los distintos teleoperadores europeos la comercialización y venta de los derechos para retransmitir en directo los partidos de la competición. Pues bien, teniendo en cuenta que esa filial estaría exenta de tributación en España por el Impuesto sobre Sociedades, parece claro que se encontraría en una posición de ventaja frente a otros operadores residentes en España – como, por ejemplo, la Liga de Fútbol Profesional– que sí deban tributar en el

46 Es cierto que, a diferencia de los clubes, las selecciones nacionales no participan en el mercado de traspasos de jugadores pero, sin embargo, sí que pueden influir decisivamente en los jugadores que competirán con el equipo nacional ofreciéndoles primas deportivas más elevadas. Por otro lado, las selecciones sí intervienen en los otros mercados mencionados: venta de entradas para los partidos que la selección disputa en su propio país, suscripción de contratos de publicidad o patrocinio, comercialización de los derechos audiovisuales, etc.

47 Entre ellas debemos incluir otras asociaciones de federaciones o ligas deportivas, como pueden ser la propia FIFA, la Confederación Europea de Baloncesto (FIBA Europa), la Federación Europea de Balonmano (EHF), la Federación Internacional del Automóvil (FIA), etc.

Impuesto sobre Sociedades por el beneficio que obtengan con la venta de los derechos audiovisuales de una determinada competición.

4. Conclusiones: consecuencias de la obligada (y olvidada) comunicación previa de las ayudas a la Comisión para su puesta en marcha

Acabamos de comprobar que varias de las medidas que incluye el régimen fiscal especial para la final de la «UEFA Champions League 2019» y «UEFA EURO 2020» podrían cumplir, *a priori*, todas las condiciones para ser calificadas como ayudas de Estado incompatibles con el Derecho de la Unión. Es cierto, no obstante, que alguno de estos requisitos, especialmente el de representar una ventaja económica para sus beneficiarios, requiere un análisis comparado más detenido y que, en cualquier caso, la Comisión tendría que desplegar una intensa actividad probatoria para acreditar que los cuatro requisitos efectivamente se cumplen, pues de lo contrario no sería de extrañar que el Tribunal General o el Tribunal de Justicia de la Unión Europea terminaran anulando en vía de recurso una hipotética Decisión en tal sentido de la Comisión.

Además, no debemos olvidar que el cumplimiento de las cuatro condiciones que hemos examinado no implica de modo automático que la ayuda en cuestión deba ser considerada ilegal, pues es posible que, una vez analizada la medida y aun habiéndose determinado que constituye ayuda de Estado, esta sea autorizada por la Comisión. Pero para ello, no obstante, es necesario que, con carácter previo a su ejecución, las autoridades del país que pretende adoptar tal medida la notifiquen al ejecutivo europeo para su examen y aprobación, algo que, sin embargo, no ha ocurrido con el régimen fiscal que venimos analizando.

El artículo 108.3 del TFUE dispone que el Estado miembro interesado no podrá ejecutar las medidas proyectadas antes que en dicho procedimiento haya recaído decisión definitiva, es decir, la notificación por parte de las autoridades tiene como efecto inmediato la suspensión de la medida en tanto que no recaiga decisión de la Comisión sobre su compatibilidad con el Derecho de la Unión. Esta es una de las razones que podrían explicar que las autoridades españolas no hubieran comunicado a la Comisión la medida que se pretendía adoptar pues, como ya comentamos al analizar la figura normativa empleada para ello, el gobierno justificó la utilización del real decreto-ley por la extraordinaria y urgente necesidad que derivaba de la proximidad de las fechas en que tales eventos se celebrarían y por la necesidad de que con una antelación suficiente se dispusiera del marco tributario que resultara de aplicación, en aras del principio de seguridad jurídica⁴⁸. Tampoco es descartable que el gobierno considere que no se trata de una medida selectiva si entiende que existe un consenso a nivel europeo de no gravar este tipo de rentas o bien porque considere que los precedentes de otros países en los que se implantaron regímenes similares demuestran que tales medidas son compatibles con el mercado común.

48 *Vid. supra*, nota 7.

En cualquier caso, de haber cumplido el gobierno español con la obligación de comunicación previa, la Comisión habría tenido que analizar si la medida podía ser considerada compatible con el mercado interior, bien por carecer de efectos significativos sobre el mismo, bien por paliar un fallo de mercado, o bien porque quedara suficientemente justificado que la incidencia positiva de la medida en el mercado es de mayor importancia que las restricciones que pueda conllevar.

Sin embargo, como podemos comprobar en las distintas Decisiones dictadas por la Comisión en los expedientes incoados por supuestas ayudas a los clubes españoles de fútbol, el órgano ejecutivo duda de que en este tipo de casos haya un objetivo de interés común que pueda justificar una ayuda selectiva a este tipo de entidades, que son consideradas «clubes muy poderosos en un sector económico extremadamente competitivo»⁴⁹. Igualmente, en estas Decisiones la Comisión pone de manifiesto que en sus alegaciones España tampoco aduce argumentos que respalden la compatibilidad de la ayuda con arreglo al artículo 107.3.c) del TFUE, disposición en virtud de la cual 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.

Así pues, la falta de notificación por parte de las autoridades españolas supondría que nos encontraríamos ante una ayuda ilegal, pues recibe esta calificación toda ayuda nueva que se ponga en práctica contraviniendo lo dispuesto en el artículo 108.3 del TFUE⁵⁰. No obstante, la ilegalidad –por falta de notificación– de esta ayuda no significa que deba ser declarada de forma automática incompatible con el ordenamiento europeo, pues la Comisión, en caso de abrir el oportuno expediente de investigación, tendría que valorar, por un lado, que se cumplen las cuatro condiciones que exige el artículo 107 del TFUE para entender que estamos ante una ayuda de Estado, y por otro lado, la posible compatibilidad por vía de excepción de las medidas adoptadas con el mercado interior. Este procedimiento puede iniciarse de oficio o a instancia de parte y su incoación podría acarrear la suspensión de la medida que es objeto de revisión, habiendo que aplicar, en tal caso, las normas materiales que estaban en vigor justo antes de su puesta en marcha⁵¹.

En el caso del régimen fiscal especial que nos ocupa, dado que se trata de una medida con un ámbito temporal bastante limitado, si la Comisión decidiese iniciar un hipotético procedimiento de investigación, es bastante probable que el régimen ya hubiera perdido su vigencia, por lo que dejaría de tener sentido requerir su suspensión. Lo que sí que entraría en juego entonces es el otro mecanismo en el que se apoya el régimen de las ayudas de Estado: la obligación

49 Apartado 27 de la Decisión (UE) 2016/2393 de la Comisión, de 4 de julio de 2016, relativa a la ayuda estatal SA.33754 (2013/C) (ex 2013/NN) concedida por España al Real Madrid CF.

50 Así lo dispone el artículo 1.f) del Reglamento (UE) 2015/1589 del Consejo, de 13 de julio de 2015, por el que se establecen normas detalladas para la aplicación del artículo 108 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

51 El artículo 13 del Reglamento (UE) 2015/1589 permite a la Comisión requerir al Estado miembro, mediante decisión, que suspenda toda concesión de ayuda ilegal en tanto en cuanto aquella no se pronuncie sobre la compatibilidad de la ayuda con el mercado interior. Es lo que la norma denomina «requerimiento de suspensión».

de recuperación⁵². Y es que toda decisión final sancionadora por medio de la cual se estime que la medida revisada es considerada una ayuda incompatible con el mercado común conllevará la recuperación de las ayudas otorgadas, pues no podemos olvidar que la declaración de ilegalidad tiene como principal objetivo restablecer las condiciones normales de competencia que fueron falseadas al otorgar la ayuda.

5. Bibliografía

ALONSO ARCE, I. (2019): «La fiscalidad de los clubes de fútbol profesionales y las ayudas de estado: Las sentencias del tribunal general de la unión europea de 26 de febrero de 2019». *Forum fiscal: la revista tributaria de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa*, núm. 251.

CHICO DE LA CÁMARA, P. y FRAILE FERNÁNDEZ, R. (2015): «Los expedientes abiertos por la Comisión Europea por presuntas ayudas de estado en el fútbol profesional español y su compatibilidad con el Tratado Fundacional de la Unión Europea». *Revista Aranzadi de derecho de deporte y entretenimiento*, núm. 49, págs. 71-104.

CUBERO TRUYO, A. (2009): «Inconstitucionalidad de la reforma de la "Ley Beckham" por la utilización de la Ley de Presupuestos sin habilitación». *Anuario andaluz de derecho deportivo*, núm. 9, págs. 149-158.

CUBERO TRUYO, A. (2016): *Estudios sobre el Decreto-ley como fuente del Derecho financiero y tributario*. Cizur Menor, Aranzadi.

CUBERO TRUYO, A. y TORIBIO BERNÁRDEZ, L (2019): *Manual básico de Fiscalidad Internacional*. Cizur Menor, Aranzadi.

GARCÍA CABA, M. M. (2016): «El régimen jurídico aplicable a las ayudas de Estado y su extrapolación al fútbol profesional español: a propósito de las recientes decisiones de la Comisión Europea en la materia». *Revista Aranzadi de derecho de deporte y entretenimiento*, núm. 52, págs. 465-502.

GARCÍA GUIJO, L. (2012): «Las ayudas de Estado en la Unión Europea: concepto, requisitos e implicaciones». *Dereito*, Vol. 21, núm. 2.

GARCÍA PRATS, A. (2015): «La reforma fiscal y el mundo del fútbol». *Revista Aranzadi de derecho de deporte y entretenimiento*, núm. 47, págs. 47-85.

GUEDE GARCÍA, A. (2015): «La encrucijada de la industria del fútbol con la normativa de la Unión Europea sobre ayudas de estado». *Unión Europea Aranzadi*, núm. 7, págs. 29-72.

52 Recordemos que el plazo de prescripción para este tipo de procedimientos es de 10 años, por lo que, aunque el régimen fiscal agotará su vigencia temporal una vez se dispute la *UEFA Euro* en el verano del año 2021 (tras el aplazamiento por la crisis sanitaria del Covid-19), aún restaría tiempo más que suficiente para iniciar una investigación de la compatibilidad del régimen con el Derecho de la Unión.

MOYA IZQUIERDO, S. y TRONCOSO FERRER, M. (2016): «Ayudas de Estado al fútbol español: ¿tarjeta roja a la mala gestión en la financiación del fútbol profesional?» *Revista Aranzadi de derecho de deporte y entretenimiento*, núm. 53, págs. 109-131

PÉREZ BERNABEU, B. (2019): «El régimen fiscal de los clubes de fútbol profesional en España y las ayudas de estado : el tipo impositivo efectivo como elemento determinante». *Revista Aranzadi de derecho de deporte y entretenimiento*, núm. 63.

PIERNAS LÓPEZ, J. J. (2015): «Crónica de una regulación anunciada: deporte, fútbol y ayudas de Estado». *Revista General de Derecho Europeo*, núm. 37.

PLAZA ROMERO, F. (2010): *Fiscalidad Internacional de los Deportistas*. Cizur Menor, Aranzadi.

RYCHEN, S. (2016): «Football Players – Employees rather than Sportsperson: An Exception to Article 17 OECD Model», en MAISTO, G. (Coord.): *Taxation of Entertainers and Sportspersons Performing Abroad*. Ámsterdam, IBFD Publications. Págs. 211-227.

TETLAK, K. (2016): «International Sports Events and Tournaments», en MAISTO, G. (Coord.): *Taxation of Entertainers and Sportspersons Performing Abroad*. Ámsterdam, IBFD Publications. Págs. 183-209.

TORIBIO BERNÁRDEZ, L. (2019): «La recuperación de la "Ley Beckham" para los futbolistas en el IRPF con motivo de la reciente final de la Champions League disputada en Madrid». *Diario La Ley*, núm. 9451.

VILLALBA GARCÍA, P. (2016): «Principales factores que determinan la existencia o no de ayudas de Estado: una preocupación permanente en la ámbito de la Unión Europea», en CUBERO TRUYO, A. (Coord.): *Hacienda pública y dimensión internacional de la riqueza*. Valencia, Tirant lo blanch. Págs. 273-293.