

EL RÉGIMEN FISCAL DE LOS CLUBES DEPORTIVOS (BARCELONA, REAL MADRID, ATHLETIC, OSASUNA) NO SUPONE UNA VENTAJA FRENTE A LAS SOCIEDADES ANÓNIMAS DEPORTIVAS

José Pedreira Menéndez

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Consejo Asesor Garrido Abogados

El 26 de febrero de 2019 el TJUE ha dictado sentencia en el asunto T-865/16 que enfrentaba al Fútbol Club Barcelona y la Comisión Europea por la presunta ayuda de Estado que había percibido el primero al disfrutar de un tipo de gravamen reducido en el Impuesto sobre Sociedades entre los años 2000 y 2016.

La *Ley 10/1990, de 15 de octubre, del Deporte*, obligó a todos los clubes deportivos profesionales españoles a reconvertirse en sociedades anónimas deportivas (en lo sucesivo, «S.A.D.»). El objetivo de la Ley era fomentar una gestión más responsable de la actividad de los clubes adaptando su forma jurídica, de modo que mayoritariamente abandonaran la forma asociativa.

En su disposición adicional séptima, la Ley 10/1990 establecía una excepción para los clubes deportivos profesionales que hubieran obtenido resultados económicos positivos en los ejercicios anteriores a la aprobación de la Ley. El Fútbol Club Barcelona, demandante, y otros tres clubes de fútbol profesional (Real Madrid, Athletic de Bilbao y Osasuna) podían acogerse a esta excepción establecida por la Ley 10/1990, y así lo hicieron.

Los clubes deportivos mencionados son entidades sin ánimo de lucro que pueden acogerse al régimen fiscal especial de las entidades parcialmente exentas previsto en los artículos 109 a 110 de la *Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades* (LIS), que, a su vez, se completa con lo establecido en el artículo 29, que siempre ha fijado un tipo de gravamen del 25 por 100 para estas entidades, cuando en redacciones anteriores del impuesto el tipo de gravamen general estaba establecido en el 35 por 100 (en el año 2000) y se ha ido reduciendo paulatinamente hasta llegar al 25 por 100 desde 2016. Pues bien, este diferencial en el tipo de gravamen se consideró que era una ayuda de estado a los clubes por parte de la Comisión Europea en su Decisión (UE) 2016/2391 de 4 de julio de 2016, relativa a la ayuda estatal concedida por España a determinados clubes de fútbol. Sin embargo, la Comisión no se detuvo a realizar un análisis detallado del régimen fiscal de las entidades parcialmente exentas, que les hace tributar por una base imponible generalmente incrementada respecto a una sociedad mercantil, al no permitirles deducir determinados gastos y, además, también las discrimina en el régimen de deducciones fiscales. Todas estas circunstancias fueron expuestas por los clubes a lo largo del procedimiento, lo que ha servido para que el TJUE le recuerde a la Comisión que debería haber examinado la totalidad de las consecuencias, a la vez favorables y desfavorables, que se derivan de las propias características del régimen controvertido, siendo oportuno recordar a este respecto que la carga de la prueba de la existencia de una ventaja recae en la Comisión.

El fallo tiene una importancia esencial para el sector no lucrativo, ya que muchas veces se critica que tenga una tributación especial, tanto en la LIS como en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal del sector no lucrativo y de los incentivos fiscales al mecenazgo, con determinados rendimientos exentos (incluidos a veces los generados en actividades económicas) o unos tipos de gravamen reducidos. Sin embargo, las empresas que efectúan actividades mercantiles en el mismo sector (asistencial, educativo, sanitario) y que consideran que hay una ventaja competitiva desleal, una ayuda de Estado a juicio de la Comisión, no suelen fijarse en las obligaciones que tienen impuestas estas entidades respecto al destino de sus rentas o las limitaciones a la hora de deducirse los gastos en actividades de interés general que tienen la obligación de realizar y que, muchas veces, las hacen tributar por una base imponible más amplia que la que le sería aplicable a una sociedad mercantil. El problema, como llevo años indicando, se debe a la configuración del régimen fiscal especial del sector no lucrativo sobre la base de la concesión de exenciones a determinadas categorías de rentas y al establecimiento de tipos reducidos, que hacen que el régimen parezca muy ventajoso si no se analiza en profundidad.

A mi juicio, sería mucho más sencillo establecer un sistema de tributación ajustado al resultado contable real, sin exenciones, permitiendo la deducción de los gastos en que hayan incurrido en el ejercicio de sus actividades de interés general. Una vez determinada la base imponible sería cuestión de plantearse si pueden tener un tipo de gravamen reducido, en atención a las obligaciones que tienen impuestas sobre el destino de sus rentas, sobre todo, si están acogidas al régimen de la Ley 49/2002. Ya hemos visto que el TJUE ha llegado a la conclusión de que esa diferencia de tipo de gravamen no implica una ayuda fiscal en sí misma y deberá verse el funcionamiento del régimen en su conjunto, lo que en mi opinión ampararía el tratamiento fiscal especial que disfrutan.