

ARRÊT DU TRIBUNAL (quatrième chambre)

26 février 2019 (*)

« Aides d'État – Aide octroyée par les autorités espagnoles en faveur de certains clubs de football professionnel – Taux préférentiel d'imposition sur les revenus des clubs autorisés à recourir au statut d'entité à but non lucratif – Décision déclarant l'aide incompatible avec le marché intérieur – Recours en annulation – Intérêt à agir – Recevabilité – Mesure infra-étatique – Caractère sélectif – Distorsion de la concurrence – Affectation des échanges entre États membres – Modification d'une aide existante – Obligation de motivation »

Dans l'affaire T-679/16,

Athletic Club, établi à Bilbao (Espagne), représenté par M^{es} E. Lucas Murillo de la Cueva et J. M. Luís Carrasco, avocats,

partie requérante,

contre

Commission européenne, représentée par MM. G. Luengo, B. Stromsky et M^{me} P. Němečková, en qualité d'agents,

partie défenderesse,

ayant pour objet une demande fondée sur l'article 263 TFUE et tendant à l'annulation des articles 1^{er}, 4 et 5 de la décision (UE) 2016/2391 de la Commission, du 4 juillet 2016, relative à l'aide d'État SA.29769 (2013/C) (ex 2013/NN) octroyée par l'Espagne à certains clubs de football (JO 2016, L 357, p. 1), en ce qu'ils concernent le requérant,

LE TRIBUNAL (quatrième chambre),

composé de MM. H. Kanninen (rapporteur), président, J. Schwarcz et C. Iliopoulos, juges,

greffier : M. J. Palacio González, administrateur principal,

vu la phase écrite de la procédure et à la suite de l'audience du 16 avril 2018,

rend le présent

Arrêt

Antécédents du litige

- 1 L'article 19, paragraphe 1, de la Ley 10/1990 del Deporte (loi 10/1990 sur le sport), du 15 octobre 1990 (BOE n° 249, du 17 octobre 1990, p. 30397, ci-après la « loi 10/1990 »), a obligé tous les clubs sportifs professionnels espagnols à se transformer en sociétés anonymes sportives (ci-après les « SAS »). L'objectif de la loi était d'encourager une gestion plus responsable de l'activité des clubs en adaptant leur forme juridique.
- 2 Par sa septième disposition additionnelle, la loi 10/1990 prévoyait une exception s'agissant des clubs sportifs professionnels ayant réalisé un résultat positif lors des exercices précédant l'adoption de la loi. Le requérant, l'Athletic Club, ainsi que trois autres clubs de football professionnel entraient dans le champ de l'exception posée par la loi 10/1990. Ces quatre entités avaient donc l'option, qu'elles ont exercée, de continuer à opérer sous la forme de clubs sportifs.

- 3 À la différence des SAS, les clubs sportifs constituent des personnes morales sans but lucratif qui bénéficient, à ce titre, d'un taux spécifique d'imposition de leurs revenus. S'agissant des provinces bénéficiant d'un statut d'autonomie fiscale, comme c'est le cas du territoire historique de Biscaye (Espagne) dans lequel est établi le requérant, la détermination des taux d'imposition concernés relève de la législation fiscale provinciale. Le taux applicable aux clubs sportifs établis sur le territoire historique de Biscaye est demeuré inférieur au taux applicable aux SAS jusqu'à la clôture de la procédure administrative en cause.
- 4 Par lettre du 18 décembre 2013, la Commission européenne a notifié au Royaume d'Espagne sa décision d'ouvrir la procédure prévue à l'article 108, paragraphe 2, TFUE, au regard d'un possible traitement fiscal préférentiel accordé à quatre clubs sportifs professionnels de football, dont le requérant, par rapport aux SAS.
- 5 Au cours de la procédure formelle d'examen, la Commission a reçu et analysé des observations écrites du Royaume d'Espagne et de parties intéressées, parmi lesquelles le requérant.
- 6 Par sa décision (UE) 2016/2391, du 4 juillet 2016, relative à l'aide d'État SA.29769 (2013/C) (ex 2013/NN) octroyée par l'Espagne à certains clubs de football (JO 2016, L 357, p. 1, ci-après la « décision attaquée »), la Commission a conclu que, par la loi 10/1990, le Royaume d'Espagne avait introduit illégalement une aide sous la forme d'un privilège fiscal en matière d'impôt sur les sociétés au profit du requérant, du Club Atlético Osasuna, du Fútbol Club Barcelona et du Real Madrid Club de Fútbol, en violation de l'article 108, paragraphe 3, TFUE (article 1^{er} de la décision attaquée). La Commission a conclu en outre que ce régime n'était pas compatible avec le marché intérieur et a enjoint, en conséquence, au Royaume d'Espagne d'y mettre fin (article 4, paragraphe 4) et de récupérer auprès des bénéficiaires la différence entre l'impôt sur les sociétés payé et l'impôt sur les sociétés auquel ils auraient été soumis s'ils avaient eu la forme juridique de SAS, à compter de l'exercice fiscal pour l'année 2000 (article 4, paragraphe 1), tout en réservant en particulier l'hypothèse où l'aide serait une aide de minimis (article 2). La décision attaquée oblige enfin son destinataire à se conformer aux prescriptions figurant dans son dispositif, de manière immédiate et effective s'agissant de la récupération de l'aide accordée (article 5, paragraphe 1), et dans un délai de quatre mois suivant sa notification s'agissant de l'exécution de la décision dans son ensemble (article 5, paragraphe 2).

Procédure et conclusions des parties

- 7 Par requête déposée au greffe du Tribunal le 26 septembre 2016, le requérant a introduit le présent recours.
- 8 La Commission a déposé le mémoire en défense au greffe du Tribunal le 7 décembre 2016.
- 9 Le requérant a déposé la réplique au greffe du Tribunal le 23 janvier 2017.
- 10 Le 30 janvier 2017, le requérant a déposé, sur le fondement de l'article 85, paragraphe 3, du règlement de procédure du Tribunal, une preuve constituée par l'attestation de liquidation de l'impôt sur les sociétés dont il était débiteur pour l'exercice 2015-2016. La Commission n'a pas déposé d'observation sur cette preuve.
- 11 La Commission a déposé la duplique au greffe du Tribunal le 7 mars 2017.
- 12 Par lettre du 29 mars 2017, le requérant a indiqué qu'il souhaitait être entendu à l'audience.
- 13 Le Tribunal a, dans le cadre de mesures d'organisation de la procédure prévues à l'article 89 de son règlement de procédure, posé des questions écrites au requérant et à la Commission, lesquels y ont répondu dans le délai imparti.
- 14 Le requérant conclut à ce qu'il plaise au Tribunal :

- annuler les articles 1^{er}, 4 et 5 de la décision attaquée en ce qu'ils le concernent ;
- condamner la Commission aux dépens.

15 La Commission conclut à ce qu'il plaise au Tribunal :

- rejeter le recours comme irrecevable ou non fondé ;
- condamner le requérant aux dépens.

En droit

Sur la recevabilité du recours

- 16 Sans soulever formellement une exception d'irrecevabilité au titre de l'article 130 du règlement de procédure, la Commission fait valoir que le recours est irrecevable, au motif que le requérant n'aurait ni qualité pour agir ni intérêt à agir. En réponse à une question posée par le Tribunal lors de l'audience, la Commission a toutefois renoncé à cette fin de non-recevoir en tant qu'elle visait les conclusions en annulation dirigées contre l'article 4, paragraphe 4, de la décision attaquée, qui enjoint au Royaume d'Espagne de supprimer, pour l'avenir, le régime d'aides dont aurait bénéficié le requérant.
- 17 S'agissant de la fin de non-recevoir à laquelle la Commission n'a pas renoncé et par laquelle elle s'oppose au recours dans la mesure où ce dernier tend à l'annulation de l'article 4, paragraphes 1 à 3, et de l'article 5 de la décision attaquée, il y a lieu de constater que ce chef de conclusions concerne, en substance, l'ordre de récupération des aides qui auraient déjà été versées au requérant, à la date d'adoption de la décision attaquée, sur la base du régime litigieux.
- 18 À cet égard et selon une jurisprudence constante, un intérêt à voir annuler l'acte attaqué suppose que l'annulation de cet acte soit susceptible, par elle-même, d'avoir des conséquences juridiques et que le recours puisse ainsi, par son résultat, procurer un bénéfice à la partie qui l'a intenté (voir, en ce sens, arrêt du 17 septembre 2009, *Commission/Koninklijke FrieslandCampina*, C-519/07 P, EU:C:2009:556, point 63 et jurisprudence citée).
- 19 Les conditions de recevabilité du recours s'apprécient au moment de l'introduction du recours (voir arrêt du 21 mars 2002, *Shaw et Falla/Commission*, T-131/99, EU:T:2002:83, point 29 et jurisprudence citée).
- 20 La règle énoncée au point 19 ci-dessus s'entend sous réserve de la question différente de la perte de l'intérêt à agir. En effet, dans l'intérêt d'une bonne administration de la justice, cette considération relative au moment de l'appréciation de la recevabilité du recours ne saurait empêcher le Tribunal de constater qu'il n'y a plus lieu de statuer sur le recours dans l'hypothèse où une partie requérante qui avait initialement intérêt à agir a perdu tout intérêt personnel à l'annulation de la décision qui est attaquée en raison d'un événement intervenu postérieurement à l'introduction dudit recours (ordonnance du 17 octobre 2005, *First Data e.a./Commission*, T-28/02, EU:T:2005:357, point 36).
- 21 À cet égard, le Tribunal a jugé qu'une partie requérante perdait un tel intérêt à agir lorsque l'État membre concerné – à qui il incombait d'exécuter la décision qui était attaquée sous le contrôle du juge national et, le cas échéant, du juge de l'Union européenne au titre de l'article 108, paragraphe 2, TFUE – décidait, sur la base du dispositif de la décision qui était attaquée et, le cas échéant, des indications relatives à son exécution fournies par la Commission, de ne pas procéder à la récupération des aides alléguées auprès des entreprises requérantes. Dans ce contexte juridique et factuel, l'hypothèse dans laquelle la Commission aboutirait finalement à une appréciation différente de celle émise par l'État membre et lui imposerait de procéder à la récupération des aides alléguées auprès des entreprises requérantes relève de circonstances futures et incertaines insusceptibles de justifier un

intérêt à agir (voir, en ce sens, ordonnance du 10 mars 2005, Gruppo ormeggiatori del porto di Venezia e.a./Commission, T-228/00, T-229/00, T-242/00, T-243/00, T-245/00 à T-248/00, T-250/00, T-252/00, T-256/00 à T-259/00, T-265/00, T-267/00, T-268/00, T-271/00, T-274/00 à T-276/00, T-281/00, T-287/00 et T-296/00, EU:T:2005:90, points 25 et 26).

- 22 En l'espèce, il est constant entre les parties que les autorités du territoire historique de Biscaye estiment que l'aide déjà versée au requérant est une aide de minimis et, partant, qu'elles n'entendent pas obtenir son remboursement. Il ressort des éléments produits par la Commission qu'elle a informé le Royaume d'Espagne qu'elle prenait acte de la position des autorités locales. La Commission a en outre précisé, à la suite d'une question pour réponse écrite posée dans le cadre de mesures d'organisation de la procédure, qu'elle n'avait détecté aucune erreur dans les calculs présentés par les autorités compétentes et que, à supposer même qu'une modification de ces calculs intervînt sur la base d'informations obtenues a posteriori, il était hautement improbable que le montant d'aide, très faible en l'état des calculs, pût dépasser le seuil relatif aux aides de minimis.
- 23 Compte tenu de ce qui précède, force est de constater que le requérant ne justifie plus d'un intérêt à agir, s'agissant de la partie du dispositif de la décision attaquée qui concerne la récupération des aides qui lui auraient déjà été versées.
- 24 S'agissant enfin de la recevabilité des conclusions en ce qu'elles concernent l'article 1^{er} de la décision attaquée, qui constate l'existence d'un régime d'aides illégal et incompatible, il y a lieu de rappeler que le juge de l'Union est en droit d'apprécier, suivant les circonstances de chaque espèce, si une bonne administration de la justice justifie de rejeter au fond le recours, sans statuer préalablement sur la fin de non-recevoir soulevée par la partie défenderesse (voir, en ce sens, arrêt du 26 février 2002, Conseil/Boehringer, C-23/00 P, EU:C:2002:118, points 51 et 52). En l'espèce, le Tribunal estime qu'il convient d'abord de se prononcer sur le fond des prétentions de la requérante, en ce qu'elles sont dirigées contre l'article 1^{er} et l'article 4, paragraphe 4, de la décision attaquée.

Sur le fond

- 25 À l'appui de son recours, le requérant invoque cinq moyens. Il convient de regrouper les trois premiers moyens en un moyen unique, tiré d'une violation de l'article 107, paragraphe 1, TFUE, articulé en deux branches, prises, d'une part, de l'absence de sélectivité de la mesure et, d'autre part, de l'absence de distorsion de la concurrence et d'affectation du commerce entre États membres. Par son deuxième moyen, soulevé à titre subsidiaire, le requérant allègue une violation de l'article 108 TFUE, de l'article 1^{er}, sous b), i), et des articles 17 à 19 du règlement (CE) n° 659/1999 du Conseil, du 22 mars 1999, portant modalités d'application de l'article [108 TFUE] (JO 1999, L 83, p. 1), en ce que la Commission n'aurait pas qualifié la mesure en cause d'aide existante. Le troisième moyen, qu'il convient d'examiner en premier, est tiré d'un défaut de motivation, en violation de l'article 296 TFUE et de l'article 41, paragraphe 2, sous c), de la charte des droits fondamentaux de l'Union européenne (ci-après la « Charte »).

Sur le troisième moyen, tiré de la violation de l'article 296 TFUE et de l'article 41, paragraphe 2, sous c), de la Charte

- 26 Le requérant reproche à la Commission d'avoir manqué à son obligation de motivation en s'abstenant d'examiner plusieurs éléments essentiels pour l'examen de la mesure en cause au regard de la notion d'aide. D'une part, la Commission se serait bornée à examiner le taux nominal d'imposition auquel les clubs visés par la décision attaquée étaient soumis, sans mentionner les autres éléments pertinents inhérents au régime fiscal dans son ensemble et susceptibles d'influer sur le niveau d'imposition réelle des clubs. Ce faisant, la Commission aurait insuffisamment motivé sa décision relativement à l'existence d'un avantage. D'autre part, la Commission aurait également manqué à son obligation de motivation en s'abstenant de répondre aux allégations du requérant relatives aux conditions de distorsion de la concurrence et d'affectation du commerce entre États membres.
- 27 La Commission conteste les arguments du requérant.

- 28 Il convient de rappeler que l'article 296 TFUE ainsi que l'article 41, paragraphe 2, sous c), de la Charte prévoient que les décisions adoptées par la Commission sont motivées.
- 29 En outre, selon une jurisprudence constante, la motivation exigée doit être adaptée à la nature de l'acte en cause et doit faire apparaître de façon claire et non équivoque le raisonnement de l'institution, auteur de l'acte, de manière à permettre aux intéressés de connaître les justifications de la mesure prise et au juge de l'Union d'exercer son contrôle. Il n'est pas exigé que la motivation spécifie tous les éléments de fait et de droit pertinents, dans la mesure où la question de savoir si la motivation d'un acte satisfait aux exigences légales doit être appréciée non seulement au regard de son libellé, mais aussi de son contexte ainsi que de l'ensemble des règles juridiques régissant la matière concernée (arrêts du 2 avril 1998, *Commission/Sytraval et Brink's France*, C-367/95 P, EU:C:1998:154, point 63 ; du 12 décembre 2002, *Belgique/Commission*, C-5/01, EU:C:2002:754, point 68, et du 11 septembre 2003, *Belgique/Commission*, C-197/99 P, EU:C:2003:444, point 72). En particulier, la Commission n'est pas tenue de prendre position sur tous les arguments invoqués devant elle par les intéressés, mais il lui suffit d'exposer les faits et les considérations juridiques revêtant une importance essentielle dans l'économie de la décision (voir arrêt du 30 avril 2014, *Hagenmeyer et Hahn/Commission*, T-17/12, EU:T:2014:234, point 173 et jurisprudence citée).
- 30 Appliquée à la qualification d'une mesure d'aide d'État, l'obligation de motivation exige que soient indiquées les raisons pour lesquelles la Commission considère que la mesure en cause entre dans le champ d'application de l'article 107, paragraphe 1, TFUE (voir arrêt du 15 juin 2010, *Mediaset/Commission*, T-177/07, EU:T:2010:233, point 144 et jurisprudence citée).
- 31 En l'espèce, en premier lieu, le requérant reproche à la Commission un défaut de motivation en ce qu'elle n'aurait pas mentionné si, au vu du régime fiscal dans son ensemble et non du seul taux d'imposition, le régime en cause emportait un avantage pour les clubs sportifs qui y étaient éligibles.
- 32 Dans la décision attaquée, la Commission, après avoir rappelé les arguments avancés par les parties intéressées et le Royaume d'Espagne relatifs aux impositions effectives qui résultent, respectivement, du régime de droit commun et du régime propre aux entités à but non lucratif, indique que « l'imposition effective dont ont bénéficié les quatre clubs sportifs tend à être inférieure à l'imposition normale des sociétés anonymes de sport professionnel, comme le démontrent les chiffres fournis par l'Espagne [...], même dans le cas où on tient compte, comme le Real Madrid CF l'indique, des différentes possibilités des sociétés anonymes et des entités sans but lucratif de déduire le réinvestissement des bénéfices extraordinaires ou des gains en capital obtenus par transfert de capital au cours d'un exercice déterminé durant lequel ces réinvestissements ou transferts ont eu lieu » (considérant 70).
- 33 La Commission précise également, au considérant 95 de la décision attaquée, s'agissant des modalités de récupération des aides individuellement octroyées au titre du régime litigieux, ce qui suit :
- « L'avantage effectif doit être déterminé en tenant compte des particularités du régime de l'impôt sur les sociétés applicable aux entités sans but lucratif, qui peut ponctuellement donner lieu, pour des années déterminées, à un impôt sur les sociétés effectif supérieur à celui qui aurait été appliqué à une société anonyme sportive. La Commission prend note des arguments invoqués par le Real Madrid CF [...] »
- 34 Il ressort de ces considérants que la Commission a fait mention, dans la motivation, des arguments tenant à la nécessité d'apprécier, de manière globale, les bénéfices retirés du régime en cause et en a conclu qu'une telle appréciation ne remettait pas en cause l'existence d'un avantage dans la mesure où, en tout état de cause, les niveaux d'imposition effective supportés par les quatre clubs de football professionnel tendaient à être inférieurs au niveau d'imposition effective sous le régime normal, sans préjudice de situations ponctuelles dans lesquelles ce constat n'était pas vérifié.

- 35 Force est donc de constater que manque en fait le grief tiré d'un défaut de motivation en ce que la Commission n'aurait pas indiqué dans la décision attaquée si, au vu du régime fiscal dans son ensemble et non du seul taux d'imposition, il en résultait un avantage.
- 36 En second lieu, le requérant reproche à la Commission d'avoir méconnu son obligation de motivation en s'abstenant de répondre aux allégations qu'il a formulées lors de la procédure administrative s'agissant des conditions de distorsion de la concurrence et d'affectation du commerce entre États membres.
- 37 Les allégations en cause ne sont pas détaillées par le requérant dans le cadre de ce grief, celui-ci se bornant à renvoyer à la seconde branche de son premier moyen en indiquant que ses allégations y sont « en partie réitérées ». Ce n'est qu'en réponse à une question du Tribunal posée dans le cadre de mesures d'organisation de la procédure que le requérant a précisé à quels points de la requête il convenait de se référer. Lors de l'audience, le Tribunal a posé au requérant une question sur la recevabilité de ce grief eu égard au manque de précision de la requête.
- 38 Or, il convient de rappeler que, en vertu de l'article 76, sous d), du règlement de procédure, la requête doit notamment contenir un exposé sommaire des moyens invoqués. En outre, en vertu d'une jurisprudence constante, indépendamment de toute question de terminologie, cet exposé doit être suffisamment clair et précis pour permettre à la partie défenderesse de préparer sa défense et au Tribunal de statuer sur le recours, le cas échéant sans avoir à solliciter d'autres informations. Il faut, en effet, pour qu'un recours soit recevable, que les éléments essentiels de fait et de droit sur lesquels celui-ci se fonde ressortent, à tout le moins sommairement, mais d'une façon cohérente et compréhensible, du texte de la requête elle-même, et ce afin de garantir la sécurité juridique et une bonne administration de la justice. Toujours selon une jurisprudence constante, tout moyen qui n'est pas suffisamment articulé dans la requête introductive d'instance doit être considéré comme irrecevable. Des exigences analogues sont requises lorsqu'un grief est invoqué au soutien d'un moyen [voir arrêt du 12 mai 2016, Italie/Commission, T-384/14, EU:T:2016:298, point 38 (non publié) et jurisprudence citée].
- 39 En l'espèce, l'exposé de la requête ne permet pas au Tribunal d'identifier celles des allégations relatives à l'absence de distorsion de la concurrence et d'affectation du commerce entre États membres que le requérant aurait formulées dès le stade de la procédure administrative. En effet, le requérant indique que celles-ci sont « en partie réitérées » dans la seconde branche de son premier moyen, sans faire le partage entre les allégations faites pour la première fois devant le Tribunal et les allégations formulées lors de la procédure administrative ou expliciter, le cas échéant, dans quelle mesure l'ensemble de ces allégations ont déjà été faites devant la Commission.
- 40 En outre, le requérant se contente d'affirmer que la décision souffre d'un défaut de motivation en ce que la Commission n'a pas répondu à ses allégations, sans appuyer ce grief d'une argumentation propre. Or, la seule énonciation abstraite de ce grief ne répond pas aux exigences du règlement de procédure (voir, en ce sens, arrêt du 16 mars 2016, Dextro Energy/Commission, T-100/15, EU:T:2016:150, point 92 et jurisprudence citée).
- 41 Il s'ensuit que le grief tiré d'un défaut de motivation en ce que la Commission n'aurait pas répondu aux allégations formulées par le requérant durant la procédure administrative concernant les conditions de distorsion de la concurrence et d'affectation du commerce entre États membres doit être rejeté comme irrecevable.
- 42 Au regard de ce qui précède, il y a donc lieu de conclure au rejet du troisième moyen.
- Sur la première branche du premier moyen, tirée de l'absence de sélectivité de la mesure*
- 43 Le requérant critique, en substance, le cadre de référence retenu par la Commission pour examiner le caractère sélectif de l'avantage découlant de la mesure visée par la décision attaquée, à la fois sur le plan géographique et sur le plan matériel.

- 44 En premier lieu, le requérant soutient que se trouvent dans une situation comparable à la sienne les seules personnes morales établies au sein du territoire de l'autorité infra-étatique dotée d'une autonomie et compétente en matière fiscale, en l'occurrence le territoire historique de Biscaye. Il ajoute que, dans cette zone géographique constituant le cadre de référence, il n'existe qu'un seul club de football professionnel, en l'occurrence lui-même. Il résulterait de cette circonstance que, aucune entreprise ne se trouvant dans une situation comparable à celle du requérant, la mesure concernée ne constituerait pas un avantage sélectif.
- 45 En second lieu, le requérant soutient que les personnes morales sans but lucratif, d'une part, et les sociétés commerciales, y compris les SAS, d'autre part, ne se trouvent pas dans une situation factuelle et juridique comparable. Il invoque à cet égard plusieurs éléments de droit et de fait qui distingueraient les entités à but non lucratif des sociétés commerciales. Il invoque également le mécanisme prévu par la loi 10/1990 de reprise des dettes contractées par les clubs sportifs qui sont par ailleurs tenus, en application de ladite loi, de se transformer en SAS, en soulignant que cette voie spécifique d'assainissement financier n'était pas ouverte aux quatre clubs qui ont continué à opérer en tant qu'entités à but non lucratif.
- 46 La Commission conteste les arguments du requérant.
- 47 Il y a lieu d'observer, à titre liminaire, que les développements du requérant au soutien du présent grief portent exclusivement sur la sélectivité de l'avantage résultant de la mesure d'aide en cause, et non sur la question de l'existence même d'un avantage, qui, dès lors, n'a pas lieu d'être examinée.
- 48 S'agissant tout d'abord du cadre de référence géographique pertinent pour apprécier le caractère sélectif du régime d'aides en cause, il convient de relever d'emblée que ne fait pas débat entre les parties la question de l'autonomie dont jouissent les autorités du territoire historique de Biscaye dans la définition du régime fiscal en vigueur sur leur territoire, au sens de la jurisprudence applicable aux mesures infra-étatiques issue notamment de l'arrêt du 6 septembre 2006, Portugal/Commission (C-88/03, EU:C:2006:511, point 62).
- 49 En revanche, les parties divergent sur l'auteur, le contenu et la portée de la mesure d'aide en cause et, partant, sur les conséquences qu'il convient d'en tirer sur la comparabilité de la situation du requérant, en droit et en fait, avec celle de clubs professionnels situés hors du territoire historique de Biscaye.
- 50 Dans ce contexte, il appartient au Tribunal de déterminer en particulier si la mesure d'aide en cause a été adoptée au niveau national ou au niveau infra-étatique. Ce n'est que dans cette dernière hypothèse que la jurisprudence citée au point 48 ci-dessus trouverait à s'appliquer.
- 51 À cet égard, il convient de relever que la décision attaquée qualifie d'aide d'État, en son article 1^{er}, la septième disposition additionnelle de la loi 10/1990 en ce qu'elle réserve « le droit de profiter du taux préférentiel de l'impôt sur les sociétés applicable aux organisations sans but lucratif à certains clubs de football professionnel ». Il en ressort que la mesure visée par la décision attaquée résulte de la combinaison de l'application d'un taux préférentiel de l'impôt sur les sociétés aux organisations sans but lucratif et d'une restriction du recours à cette forme juridique à certains clubs de football professionnel entrant dans le champ de l'exception introduite par la loi 10/1990.
- 52 Il s'agit donc d'une configuration mixte dans laquelle l'existence d'un avantage est due, d'une part, à un élément lié au droit national appliquant un régime particulier à certains clubs de football professionnel et, d'autre part, à un élément lié au droit fiscal, qui, s'agissant de certains aspects et pour certains territoires du Royaume d'Espagne, relève du niveau infra-étatique.
- 53 Or, le fait que le montant de l'aide individuelle versée à chaque bénéficiaire dépende de taux d'imposition fixés dans d'autres dispositions légales, le cas échéant de niveau infra-étatique, n'empêche pas la mesure litigieuse de constituer, en tant que telle, un régime d'aides, dans

la mesure où ce régime pouvait conduire, dès son adoption, et a effectivement conduit ses bénéficiaires, en tant qu'entités à but non lucratif, à se voir appliquer un taux préférentiel d'impôt sur les sociétés qui n'était plus ouvert aux autres clubs de football professionnel (voir, en ce sens, arrêt du 8 décembre 2011, France Télécom/Commission, C-81/10 P, EU:C:2011:811, points 22 à 25).

- 54 En outre, ainsi que le relève la Commission sans être contredite sur ce point par le requérant, seul le législateur national était compétent pour encadrer la forme juridique que les clubs sportifs professionnels étaient habilités à ou contraints d'adopter, ce qu'il a fait par la loi 10/1990. Il s'ensuit que la mesure par laquelle était réservée à seulement certains clubs de football professionnel la faculté d'opérer sous la forme d'entité à but non lucratif, avec pour corollaire, dans le contexte juridique qui a prévalu jusqu'à l'adoption de la décision attaquée, l'application d'un taux préférentiel d'imposition, devait nécessairement être prise au niveau national.
- 55 Enfin, il n'est pas allégué par le requérant que le législateur national aurait, de sa propre initiative, limité le champ d'application géographique de la loi 10/1990.
- 56 Par conséquent, le régime d'aides litigieux doit être considéré comme étant de portée nationale. L'argumentation du requérant tendant à retenir le territoire historique de Biscaye comme cadre géographique de référence pour l'examen de la sélectivité du régime litigieux ne saurait dès lors être accueillie.
- 57 En tout état de cause, la décision attaquée s'appuie sur l'existence d'un avantage sélectif en faveur de certains clubs de football professionnel par rapport aux clubs de sport professionnel soumis à la fiscalité des SAS et relève, à son considérant 75, que cette situation est susceptible d'être rencontrée tant au niveau national qu'au niveau des communautés autonomes, y compris le territoire historique de Biscaye, sur lequel est d'ailleurs établi un autre club de sport professionnel constitué sous la forme d'une SAS. Il s'ensuit que, même dans l'hypothèse où le cadre géographique de référence serait le territoire historique de Biscaye, l'argument du requérant selon lequel aucune entreprise ne se trouve dans une situation comparable à la sienne manque en fait.
- 58 Il convient à présent d'examiner si les critères de sélectivité matérielle de la mesure en cause sont, en l'espèce, satisfaits.
- 59 La qualification d'une mesure fiscale nationale de « sélective » suppose, dans un premier temps, l'identification et l'examen préalables du régime fiscal commun ou « normal » applicable dans l'État membre concerné. C'est au regard de ce régime fiscal commun ou « normal » qu'il convient, dans un second temps, d'apprécier et d'établir l'éventuel caractère sélectif de l'avantage octroyé par la mesure fiscale en cause en démontrant que celle-ci déroge audit système commun, dans la mesure où elle introduit des différenciations entre opérateurs se trouvant, au regard de l'objectif assigné au système fiscal de cet État membre, dans une situation factuelle et juridique comparable (arrêt du 8 septembre 2011, Paint Graphos e.a., C-78/08 à C-80/08, EU:C:2011:550, point 49 et jurisprudence citée). Autrement dit, il suffit, pour établir la sélectivité d'une mesure dérogatoire à un régime fiscal commun, qu'il soit démontré que celle-ci bénéficie à certains opérateurs et non à d'autres, alors que l'ensemble de ces opérateurs se trouve dans une situation objectivement comparable au regard de l'objectif poursuivi par le régime fiscal commun (arrêt du 21 décembre 2016, Commission/World Duty Free Group e.a., C-20/15 P et C-21/15 P, EU:C:2016:981, point 76).
- 60 À cet égard, le requérant conteste tant le régime de référence retenu dans la décision attaquée que le constat selon lequel les clubs bénéficiaires du régime seraient dans une situation factuelle et juridique comparable à celle des autres clubs de football professionnel opérant sous la forme de SAS au regard de l'objectif poursuivi par ledit régime.
- 61 Le requérant n'apporte cependant aucun élément tendant à étayer sa contestation du régime de référence, à savoir « la règle générale [selon laquelle], depuis 1990, [les clubs sportifs professionnels] payent des impôts comme les sociétés anonymes, conformément à la loi relative à l'impôt sur les sociétés » (considérant 52 de la décision attaquée), se

contentant de déduire à cet égard l'existence d'une erreur de la différence de situation invoquée entre les clubs de football professionnel constitués, respectivement, sous la forme de SAS et sous la forme d'entités à but non lucratif. Ce faisant, le requérant tend en outre à inverser la première et la deuxième étape de l'examen prescrit par la jurisprudence citée au point 59 ci-dessus relative à la qualification d'une mesure fiscale nationale de « sélective », alors que cet ordre est établi par une jurisprudence constante et sous-tendu par la logique selon laquelle la comparabilité des situations des opérateurs économiques et la différenciation dans leur traitement ne peuvent être appréciées qu'à l'aune d'un système de référence préalablement identifié. La confusion faite par le requérant entre les deux étapes ressort d'ailleurs de manière évidente de son analyse de l'arrêt du 8 septembre 2011, *Paint Graphos e.a.* (C-78/08 à C-80/08, EU:C:2011:550), lorsqu'il indique dans sa requête, de manière erronée, que la Cour a conclu dans cette affaire « que le régime fiscal de référence n'[était] pas celui applicable [aux sociétés commerciales] ».

- 62 Il s'ensuit que la partie du grief tirée d'une erreur dans la définition du régime fiscal de référence n'est étayée par aucune argumentation propre et adaptée et doit, pour ce seul motif, être rejetée.
- 63 L'argumentation du requérant porte ensuite sur la deuxième étape de l'examen de la sélectivité d'une mesure fiscale, telle que fixée par la jurisprudence (voir point 59 ci-dessus), et consiste à alléguer que les sociétés commerciales, dont font partie les SAS, et les entités à but non lucratif, y compris les quatre clubs bénéficiaires du régime en cause, ne sont pas dans une situation de droit et de fait comparable.
- 64 Les éléments avancés, tenant à certaines caractéristiques propres aux entités à but non lucratif, par analogie avec l'analyse des sociétés coopératives développée dans l'arrêt du 8 septembre 2011, *Paint Graphos e.a.* (C-78/08 à C-80/08, EU:C:2011:550), peuvent certes être de nature, le cas échéant, à justifier une mesure de différenciation entre entités à but non lucratif et sociétés commerciales, comme le soutient le requérant.
- 65 Cependant, la mesure litigieuse consiste en réalité en un resserrement, dans le secteur du sport professionnel espagnol, du champ d'application personnel du régime des entités à but non lucratif. Autrement dit, la mesure litigieuse ne consiste pas en une mesure de différenciation entre entités à but non lucratif et sociétés commerciales, mais en une mesure de différenciation, entre clubs sportifs professionnels, dans l'accès à la forme juridique d'entité à but non lucratif et au régime fiscal qui en découle.
- 66 Il s'ensuit que l'argument du requérant est inopérant, en ce qu'il prend pour prémisse une mesure qui n'est pas celle qui fait l'objet de la décision attaquée.
- 67 Partant, c'est sans commettre d'erreur d'appréciation que la Commission a conclu que la mesure en cause revêtait un caractère sélectif.
- 68 Cette conclusion n'est pas remise en cause par l'argument du requérant selon lequel, en substance, l'existence du mécanisme de reprise des dettes contractées antérieurement par les clubs sportifs tenus de se transformer en SAS en vertu de la loi 10/1990 s'opposerait à ce que leur situation soit comparable à celle des quatre clubs bénéficiaires du régime litigieux.
- 69 En effet, force est de constater, comme le soutient la Commission, que le mécanisme en cause n'a aucun effet sur la situation des clubs sportifs constitués après l'entrée en vigueur de la loi 10/1990, ni sur les dettes contractées par les clubs existants au titre des saisons sportives débutées postérieurement à l'entrée en vigueur de la loi 10/1990. L'existence d'un tel mécanisme d'assainissement financier est donc sans pertinence lorsqu'il s'agit de comparer la situation des quatre clubs sportifs bénéficiaires du régime d'aides en cause avec celle des autres clubs sportifs après l'entrée en vigueur de la loi 10/1990 et l'introduction du régime d'aides litigieux. Au surplus, le requérant ne fait qu'invoquer l'existence du mécanisme d'apurement des dettes, sans expliquer en quoi cette circonstance rejait sur la comparabilité des situations des clubs sportifs concernés, au sens de la jurisprudence rappelée au point 59 ci-dessus.

70 Enfin, le requérant ne soutient pas que la différenciation introduite par le régime litigieux, à la supposer sélective *prima facie*, soit néanmoins justifiée par la nature ou l'économie du système dans lequel elle s'inscrit (voir, en ce sens, arrêt du 21 décembre 2016, *Commission/World Duty Free Group e.a.*, C-20/15 P et C-21/15 P, EU:C:2016:981, point 58).

71 Au regard de ce qui précède, il convient donc de rejeter la première branche du premier moyen.

Sur la seconde branche du premier moyen, tirée de l'absence de distorsion de la concurrence et d'affectation du commerce entre États membres

72 Le requérant soutient que la Commission a violé l'article 107, paragraphe 1, TFUE en considérant que la mesure en cause faussait la concurrence et affectait les échanges entre États membres.

73 D'une part, le requérant soutient qu'il poursuit une politique de « club-école », qui n'engage que des joueurs issus de son centre de formation ou de son environnement proche, excluant de ce fait sa pleine participation, en tant qu'acheteur, au marché international des transferts de joueurs. Le prétendu avantage qui lui serait octroyé ne serait donc pas utilisé, comme le relève la décision attaquée, pour engager les meilleurs joueurs offerts sur ce marché.

74 D'autre part, le requérant reproche à la Commission d'avoir conclu que la mesure en cause faussait la concurrence et affectait les échanges entre États membres au regard de ses effets sur les revenus dérivés des clubs de football professionnel, en termes de droits de diffusion des compétitions nationales et européennes, de marchandisage et de parrainage. Au soutien de son argumentation, tout d'abord, le requérant souligne que les droits de diffusion comme les critères de répartition des recettes entre clubs pour les compétitions européennes sont déterminés par l'Union des associations européennes de football (UEFA), ce dont il résulterait qu'il n'y a pas de lien entre le prétendu avantage qui lui est octroyé et les recettes dérivées de sa participation aux compétitions européennes. Ensuite, s'agissant des compétitions nationales, le requérant relève que le marché des droits de diffusion est d'envergure nationale, à l'instar des équipes qui prennent part à ces compétitions. Enfin, le requérant soutient que ses activités de marchandisage et de parrainage, conformément à sa politique d'ancrage territorial, n'intéressent que les entreprises et les personnes relevant de son environnement proche.

75 La Commission conteste les arguments du requérant.

76 Tout d'abord, il y a lieu de rappeler que, dans le cadre de son appréciation des conditions d'affectation des échanges entre États membres et de distorsion de la concurrence, la Commission est tenue, non d'établir une incidence réelle des aides sur les échanges entre les États membres et une distorsion effective de la concurrence, mais seulement d'examiner si ces aides sont susceptibles d'affecter ces échanges et de fausser la concurrence. Il s'ensuit que la Commission n'est pas tenue de procéder à une analyse économique de la situation réelle des marchés concernés, de la part de marché des entreprises bénéficiaires des aides, de la position des entreprises concurrentes et des courants d'échanges entre États membres (voir arrêt du 22 avril 2016, *Irlande et Aughinish Alumina/Commission*, T-50/06 RENV II et T-69/06 RENV II, EU:T:2016:227, point 112 et jurisprudence citée).

77 Ensuite, il ressort de la jurisprudence que les conditions relatives à l'incidence sur les échanges entre les États membres et à la distorsion de la concurrence sont, en règle générale, indissociablement liées. En particulier, il ressort de la jurisprudence que toute aide octroyée à une entreprise qui exerce ses activités sur le marché commun est susceptible de causer des distorsions de concurrence et d'affecter les échanges entre États membres (voir arrêt du 22 avril 2016, *Irlande et Aughinish Alumina/Commission*, T-50/06 RENV II et T-69/06 RENV II, EU:T:2016:227, point 113 et jurisprudence citée). Selon cette même jurisprudence, il n'existe pas de seuil ou de pourcentage en dessous duquel il est possible de considérer que les échanges entre États membres ne sont pas affectés. En effet, l'importance relativement faible d'une aide ou la taille relativement modeste de l'entreprise bénéficiaire n'excluent pas, a priori, l'éventualité que les échanges entre États membres soient affectés

(arrêts du 14 janvier 2015, *Eventech*, C-518/13, EU:C:2015:9, point 68, et du 11 juin 2009, *Italie/Commission*, T-222/04, EU:T:2009:194, point 44). Il importe simplement de constater qu'il ne saurait être exclu que l'entreprise bénéficiaire soit en concurrence avec des opérateurs établis dans d'autres États membres (voir arrêt du 30 avril 2009, *Commission/Italie et Wam*, C-494/06 P, EU:C:2009:272, point 51).

- 78 Par ailleurs, il a été jugé que les aides qui visaient à libérer une entreprise des coûts qu'elle aurait normalement dû supporter dans le cadre de sa gestion courante ou de ses activités normales faussaient en principe les conditions de concurrence (arrêt du 3 mars 2005, *Heiser*, C-172/03, EU:C:2005:130, point 55).
- 79 Enfin, dans le cas d'un régime d'aides, la Commission peut se borner à étudier les caractéristiques du programme en cause pour apprécier si celui-ci, en raison des modalités qu'il prévoit, assure un avantage sensible aux bénéficiaires par rapport à leurs concurrents et est de nature à profiter essentiellement à des entreprises qui participent aux échanges entre États membres, sans être tenue d'effectuer une analyse de l'aide octroyée dans chaque cas individuel sur le fondement d'un tel régime (arrêts du 17 juin 1999, *Belgique/Commission*, C-75/97, EU:C:1999:311, point 48, et du 9 juin 2011, *Comitato « Venezia vuole vivere » e.a./Commission*, C-71/09 P, C-73/09 P et C-76/09 P, EU:C:2011:368, point 63).
- 80 C'est au regard des principes ainsi rappelés qu'il convient d'examiner le présent moyen.
- 81 En l'espèce, la décision attaquée constate, au considérant 72, que la mesure d'aide en cause est de nature à affecter la concurrence et les échanges entre États membres dans la mesure où elle procure des fonds supplémentaires aux clubs bénéficiaires, qui renforcent leur capacité à attirer ou à conserver les meilleurs joueurs, et donc leurs chances de remporter les compétitions sportives auxquelles ils participent, dont dépendent en partie leurs revenus. La décision attaquée précise que les clubs de première et de deuxième division nationale, dont font partie les clubs bénéficiaires, sont en concurrence avec des clubs dans leur pays, mais également à l'étranger, aux fins de capter les revenus dérivés des droits de radiodiffusion, de marchandisage et de parrainage, étant noté que la structure de propriété de ces clubs est, en outre, internationale.
- 82 Ces éléments suffisent à conclure, au regard de la jurisprudence rappelée aux points 75 à 78 ci-dessus, que la mesure en cause est susceptible d'influencer la concurrence et les échanges entre États membres, sans que les arguments du requérant viennent remettre en cause cette conclusion.
- 83 S'agissant d'abord de l'absence alléguée de participation du requérant au marché du transfert des meilleurs joueurs en tant qu'acheteur, il convient de relever que celle-ci est contredite par les deux exemples avancés par la Commission dans ses écritures. Le fait que les recrutements en cause l'aient été au profit de joueurs ayant été formés, à l'origine, dans le centre de formation du requérant n'infirme pas le constat de la participation du requérant, en tant qu'acheteur, au marché du transfert des meilleurs joueurs, sur lequel il n'est par ailleurs pas contesté qu'il entre en concurrence avec des clubs aussi bien nationaux qu'issus d'autres États membres. Au demeurant, ces exemples corroborent l'affirmation reprise dans la décision attaquée selon laquelle l'avantage litigieux affecte la concurrence et les échanges entre États membres, non seulement parce qu'il contribue au financement par les clubs de l'acquisition des meilleurs talents, mais également parce qu'il facilite leur rétention. Au surplus, le requérant ne conteste pas que l'avantage litigieux soit susceptible, à tout le moins, de contribuer à ses efforts pour retenir ses propres joueurs et, ce faisant, de maintenir ou de renforcer sa position par rapport aux autres clubs. D'ailleurs, et de son propre aveu, l'existence d'un marché des meilleurs joueurs de dimension supranationale met en péril sa capacité à retenir ses joueurs, compte tenu des offres de recrutement formulées par les clubs nationaux ou étrangers.
- 84 S'agissant ensuite de l'argument du requérant tendant à contester l'existence d'un lien entre l'avantage litigieux et les recettes qu'il est susceptible de tirer de sa participation aux compétitions européennes, celui-ci repose exclusivement sur le fait que l'UEFA, et non les clubs qui prennent part à ces compétitions, détermine le prix des droits de diffusion et la répartition des revenus qui en découlent. Or, d'une part et ainsi que le relève la Commission, le fait qu'un accord de vente centralisée des droits de diffusion afférents aux compétitions

organisées par l'UEFA ait été conclu ne remet pas en cause la relation de concurrence qui existe entre les clubs pour la vente desdits droits, ce qui explique d'ailleurs que cet accord ait été analysé par la Commission comme restreignant la concurrence tant entre l'UEFA et les clubs qu'entre les clubs eux-mêmes [voir décision de la Commission, du 23 juillet 2003, relative à une procédure d'application de l'article [101 TFUE] et de l'article 53 de l'accord EEE (COMP/C.2-37.398 – Vente centralisée des droits commerciaux sur la Ligue des champions de l'UEFA) (JO 2003, L 291, p. 25), considérants 114 et 128]. D'autre part, si l'UEFA détermine le montant des droits et leur répartition, il n'en demeure pas moins que les recettes perçues par chaque club au titre de la compétition sont également tributaires de ses performances, comme cela a été confirmé par les parties en réponse à une question posée dans le cadre de mesures d'organisation de la procédure, ces performances étant elles-mêmes liées à la capacité de chaque club de recruter ou de retenir les meilleurs joueurs, et donc aux financements susceptibles d'être mobilisés à cette fin.

- 85 Dès lors qu'il est établi que les clubs bénéficiaires du régime d'aides en cause sont en concurrence avec d'autres clubs, nationaux et issus d'autres États membres, dans les échanges intervenant, respectivement, sur le marché de transfert des joueurs et sur le marché des droits commerciaux tirés de leur participation à des compétitions européennes, les conditions de distorsion de la concurrence et d'affectation du commerce entre États membres doivent être considérées comme remplies (voir, en ce sens, arrêt du 14 janvier 2015, Eventech, C-518/13, EU:C:2015:9, point 66), sans qu'il soit besoin d'examiner les autres arguments du requérant qui visent les motifs surabondants de la décision attaquée, tirés de la participation aux compétitions nationales, d'une part, et des droits de marchandisage et de parrainage qui en découlent, d'autre part.

Sur le deuxième moyen, soulevé à titre subsidiaire, tiré de la violation de l'article 108 TFUE, de l'article 1^{er}, sous b), i), et des articles 17 à 19 du règlement n° 659/1999

- 86 Dans l'hypothèse où le Tribunal considérerait que la mesure en cause est une aide d'État, le requérant soulève un moyen tiré, en substance, d'une erreur de droit de la Commission dans l'interprétation des conditions permettant la qualification d'aide existante au sens de l'article 108 TFUE ainsi que, en tout état de cause, d'une mauvaise application de ces conditions. Il s'ensuivrait, selon le requérant, une violation de l'article 108 TFUE, de l'article 1^{er}, sous b), i), et des articles 17 à 19 du règlement n° 659/1999, prévoyant une procédure spécifique à l'examen des aides existantes.
- 87 À titre liminaire, il convient de relever que le règlement n° 659/1999 a été abrogé par le règlement (UE) 2015/1589 du Conseil, du 13 juillet 2015, portant modalités d'application de l'article 108 [TFUE] (JO 2015, L 248, p. 9), qui est entré en vigueur le 14 octobre 2015, soit avant l'adoption de la décision attaquée. Le requérant doit, par conséquent, être regardé comme invoquant l'article 1^{er}, sous b), i), et les articles 21 à 23 du règlement 2015/1589, dont les dispositions sont identiques en substance à celles de l'article 1^{er}, sous b), i), et des articles 17 à 19 du règlement n° 659/1999.
- 88 Tout d'abord, le requérant reproche à la Commission de s'être référée, de manière erronée, à l'article 4, paragraphe 2, sous c), du règlement (CE) n° 794/2004 de la Commission, du 21 avril 2004, concernant la mise en œuvre du règlement 2015/1589 (JO 2004, L 140, p. 1), tel que modifié en dernier lieu par le règlement (UE) 2016/246 de la Commission du 3 février 2016 (JO 2016, L 51, p. 4), qui mentionne, parmi les modifications d'aides existantes constitutives d'une aide nouvelle devant être notifiée, la fixation de critères plus stricts d'application. Or, selon le requérant, les dispositions en cause ne viseraient que les changements apportés aux seuls régimes d'aides déjà autorisés par la Commission, à l'exclusion des régimes d'aides existant avant l'adhésion d'un État à l'Union, cette dernière catégorie incluant le traitement fiscal avantageux dont bénéficient, en Espagne, les entités à but non lucratif. Le régime fiscal applicable aux quatre clubs de football en cause serait, à cet égard, un régime antérieur à l'adhésion du Royaume d'Espagne à l'Union.
- 89 Ensuite, le requérant reproche à la Commission d'avoir considéré que la loi 10/1990 fixait des critères plus stricts d'application pour bénéficier du régime fiscal des entités à but non lucratif, alors que le critère déterminant, celui consistant à avoir le statut d'entité à but non lucratif, n'avait pas changé.

- 90 Enfin, le requérant ajoute que, dans la mesure où les conditions de qualification d'une aide nouvelle par modification d'une aide existante supposent d'établir, au préalable, la présence d'une aide existante, la Commission, en ne précisant pas en quoi le régime fiscal des entités à but non lucratif, qui bénéficiait à tous les clubs avant l'entrée en vigueur de la loi 10/1990, constituait lui-même une aide d'État, n'a pas démontré à suffisance de droit l'existence d'une aide nouvelle.
- 91 La Commission conteste les arguments du requérant.
- 92 Il convient de rejeter d'emblée comme manifestement irrecevable l'invocation, par le requérant, des « incertitudes quant à la réglementation européenne sur les aides d'État » et la contestation de l'application des « critères de l'année 2016 à des situations de l'année 1990 », dans la mesure où le requérant ne prend la peine ni d'étayer ces arguments, ni de les rattacher au présent moyen au soutien duquel ils sont censés venir, en méconnaissance de l'article 76, sous d), du règlement de procédure.
- 93 À titre liminaire, il y a lieu de relever que ni la décision attaquée ni les écritures de la Commission dans la présente instance ne se prononcent sur la qualification d'aide existante du régime fiscal des entités à but non lucratif applicable avant la modification introduite par la loi 10/1990. En effet, la Commission se contente de soutenir, en substance, que, à supposer que le régime fiscal en vigueur jusqu'à la loi 10/1990 fût une aide existante, comme l'ont prétendu le Royaume d'Espagne et les parties intéressées durant la phase administrative, celui-ci, à compter de la modification introduite par la loi 10/1990, devrait être considéré comme une aide nouvelle. Par conséquent, l'argument du requérant selon lequel la Commission aurait dû caractériser une aide existante avant de conclure à l'existence d'une modification constitutive d'une aide nouvelle doit être rejeté comme inopérant, dans la mesure où les développements de la décision attaquée sur ce point visent uniquement à répondre aux observations du Royaume d'Espagne et des parties intéressées, le constat de l'existence d'une aide découlant quant à lui des considérants 46 à 73, examinés ci-dessus dans le cadre du premier moyen.
- 94 Le présent moyen doit s'apprécier au regard de l'économie des dispositions pertinentes du traité, qui instituent des procédures distinctes selon que les aides sont existantes ou nouvelles. Alors que les aides nouvelles doivent, conformément à l'article 108, paragraphe 3, TFUE, être notifiées préalablement à la Commission et ne peuvent pas être mises à exécution avant que la procédure n'ait abouti à une décision finale, les aides existantes peuvent, conformément à l'article 108, paragraphe 1, TFUE, être régulièrement exécutées tant que la Commission n'a pas constaté leur incompatibilité (voir arrêt du 19 mars 2015, OTP Bank, C-672/13, EU:C:2015:185, point 35 et jurisprudence citée). Les aides existantes ne peuvent donc faire l'objet, le cas échéant, que d'une décision d'incompatibilité produisant des effets pour l'avenir.
- 95 S'agissant du premier argument du requérant (voir point 88 ci-dessus), il ressort d'une interprétation littérale de l'article 4, paragraphe 2, sous c), du règlement n° 794/2004 que ses dispositions, qui prescrivent le recours à un formulaire de notification simplifiée lorsque les conditions qui y sont fixées sont réunies, s'appliquent aux cas de modifications consistant dans le renforcement des critères d'application d'un régime d'aides autorisé. Cette interprétation est confirmée par le contenu de l'annexe II du règlement n° 794/2004, à laquelle renvoie ledit article, dont il ressort sans ambiguïté possible que les dispositions en cause ne couvrent que les cas de modification d'un régime d'aides « préalablement autorisé ». Il s'ensuit que la Commission ne peut valablement soutenir qu'il soit totalement inexact de considérer que les régimes d'aides « existant avant l'entrée en vigueur du traité dans l'État membre concerné », qui n'ont pas fait l'objet d'une autorisation explicite ou implicite de sa part, ne sont pas couverts par l'article 4, paragraphe 2, sous c), du règlement n° 794/2004.
- 96 Dans le même temps, il convient de relever, à l'instar de la Commission, qu'il résulte d'une jurisprudence constante – que l'article 1, sous c), du règlement 2015/1589 ne fait que consacrer dans un texte de droit dérivé – que la modification d'une aide existante doit être considérée comme une aide nouvelle soumise à l'obligation de notification (voir arrêt du 9 août 1994, Namur-Les assurances du crédit, C-44/93, EU:C:1994:311, point 13 et jurisprudence citée). Il est indifférent à cet égard que la qualification d'aide existante découle

du fait que l'aide existait avant l'adhésion à l'Union de l'État membre qui en est à l'origine ou résulte de son autorisation préalable par la Commission.

- 97 En outre, il n'est pas contesté entre les parties qu'est d'application l'article 4, paragraphe 1, du règlement n° 794/2004, qui qualifie de modification d'une aide existante, aux fins de l'article 1^{er}, sous c), du règlement 2015/1589, tout changement autre que les modifications de caractère purement formel ou administratif qui ne sont pas de nature à influencer l'évaluation de la compatibilité de la mesure d'aide avec le marché commun.
- 98 La question se pose donc de savoir si la Commission pouvait à bon droit considérer, sans s'appuyer sur l'article 4, paragraphe 2, du règlement n° 794/2004, que la mesure litigieuse constituait une modification d'une aide existante devant être considérée comme une aide nouvelle, en raison du fait qu'elle resserrait les critères d'éligibilité des clubs sportifs au régime fiscal découlant du statut d'entité à but non lucratif.
- 99 Premièrement, le requérant conteste l'existence même d'une modification, arguant de la continuité du critère déterminant l'application du régime fiscal en cause, à savoir le statut d'entité à but non lucratif. Toutefois, cet argument ne peut prospérer dans la mesure où la loi 10/1990 a précisément eu pour effet de restreindre, parmi les clubs sportifs professionnels, l'accès à ce statut à seulement quatre clubs de football, en modifiant ainsi le champ personnel du régime fiscal des entités à but non lucratif dans le secteur du sport professionnel.
- 100 L'objectif poursuivi de la sorte par la loi 10/1990 est à cet égard indifférent (voir, en ce sens, arrêt du 22 décembre 2008, *British Aggregates/Commission*, C-487/06 P, EU:C:2008:757, points 84 et 85), l'argument du requérant selon lequel la finalité de la loi était totalement étrangère à la création d'une aide fiscale au profit des quatre clubs concernés devant être écarté comme dénué de pertinence.
- 101 Deuxièmement, comme il est mentionné au considérant 79 de la décision attaquée, la modification apportée par la loi 10/1990 a introduit une différenciation dans le secteur sportif professionnel, en refusant aux clubs en général la possibilité de fonctionner en tant qu'entités à but non lucratif, tout en réservant cette possibilité, et le traitement fiscal qui y était associé, aux quatre clubs bénéficiaires du régime d'aides. Ce faisant, la loi 10/1990 a introduit une différenciation fiscale, au sein d'un même secteur, qui n'est pas de nature purement formelle ou administrative. Cette modification est susceptible en outre d'avoir une incidence sur l'évaluation de la compatibilité de la mesure d'aide, étant donné qu'en limitant le traitement fiscal avantageux qui en découle à certains acteurs puissants, elle obère en particulier la capacité du Royaume d'Espagne à invoquer, de manière convaincante, la compatibilité du régime d'aides au regard de l'objectif de promotion du sport, examinée aux considérants 85 et 86 de la décision attaquée, qui ne sont d'ailleurs pas contestés par le requérant.
- 102 Il s'ensuit que la Commission n'a pas commis d'erreur d'appréciation en considérant que la mesure litigieuse, qui resserrait les critères d'éligibilité des clubs sportifs au régime fiscal découlant du statut d'entité à but non lucratif, constituait une aide nouvelle.
- 103 Au regard de ce qui précède, il convient donc de rejeter le deuxième moyen.
- 104 Il découle de l'ensemble des considérations qui précèdent que le recours doit être rejeté, sans qu'il soit besoin de statuer sur sa recevabilité, en tant qu'il est dirigé contre l'article 1^{er} et l'article 4, paragraphe 4, de la décision attaquée.
- 105 Il s'ensuit qu'il n'est pas nécessaire de se prononcer sur la recevabilité, contestée par la Commission, de la décision 28/2016, du 2 septembre 2016, de la Dirección General de Hacienda de Bizkaia (direction générale des impôts du territoire historique de Biscaye, Espagne), produite par le requérant en annexe de sa réponse aux mesures d'organisation de la procédure. En effet, le requérant s'est appuyé sur ce document pour faire valoir que, à la suite de la décision attaquée, un taux d'imposition de 28 %, au lieu de 21 %, lui serait appliqué et que, en conséquence, son recours serait recevable.

Sur les dépens

106 Aux termes de l'article 134, paragraphe 1, du règlement de procédure, toute partie qui succombe est condamnée aux dépens, s'il est conclu en ce sens. Le requérant ayant succombé, il y a lieu de le condamner aux dépens, conformément aux conclusions de la Commission.

Par ces motifs,

LE TRIBUNAL (quatrième chambre)

déclare et arrête :

- 1) **Le recours est rejeté.**
- 2) **Athletic Club est condamné aux dépens.**

Kanninen

Szwarcz

Iliopoulos

Ainsi prononcé en audience publique à Luxembourg, le 26 février 2019.

Signatures

* Langue de procédure : l'espagnol.