

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ089451

AUDIENCIA NACIONAL

Sentencia 1527/2023, de 28 de febrero de 2023

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 610/2013

SUMARIO:

IS. Base imponible. Amortizaciones. Amortización del inmovilizado inmaterial. Deducibilidad del fondo de comercio financiero en supuestos de adquisición de participaciones en sociedades no residentes. *Fecha de adquisición de las acciones de la sociedad no residente (sociedad turca).* Comienza la Sala señalando que la propia representante de la recurrente manifestó ante el Notario autorizante de la escritura de ampliación de capital otorgada en fecha 28 de diciembre de 2007 que «acepta y adquiere de pleno dominio dicha aportación y, en consecuencia, se adjudica a la sociedad las citadas acciones». La ampliación de capital se refiere a la propia ONTEX y la misma fue suscrita por la entidad alemana ONTEX VERTRIEB GMBH & Co. KG, quien decidió entregar como contrapartida de las acciones de ONTEX recibidas en la referida operación, 5.670.476 acciones de la sociedad turca ASTEL de las que era titular hasta ese preciso momento de la aportación. Siendo ello así, se concluye *prima facie* que el título por el que ONTEX adquirió las acciones de la sociedad turca ASTEL fue la ampliación de capital y que la misma fue suscrita por la entidad alemana ONTEX VERTRIEB GMBH & Co. KG a través de una aportación no dineraria consistente precisamente en aquellas acciones. Por tanto, dado que estamos ante el aumento de capital de una sociedad española (aspecto este último que tampoco resulta controvertido), la legislación aplicable es la ley española. Así pues, la Sala coincide con la resolución impugnada en que, a tenor de la normativa mercantil de aplicación, la recurrente adquirió el pleno dominio de la aportación no dineraria consistente en las acciones de la sociedad turca ASTEL el 28 de diciembre de 2007, como se recoge en la escritura de ampliación de capital otorgada en tal fecha. De esta forma, considera la Sala que no puede acogerse la tesis de la recurrente de que la anterior conclusión queda desplazada por encontrarnos ante una adquisición de bienes muebles que debe regirse por el derecho turco. En concreto, la Audiencia afirma que para poder valorar otras posibles referencias temporales a los efectos aquí enjuiciados, la parte recurrente debería haber traído al proceso toda la información pertinente y, en concreto, los posibles acuerdos con la entidad alemana ONTEX VERTRIEB GMBH & Co. KG que pudieran estar en el origen de dicha adquisición. En conclusión, la Sala confirma la fecha de adquisición fijada por parte de la Administración, por lo que no resulta acreditada que la entidad recurrente adquirió las participaciones de la sociedad turca antes de 21 de diciembre de 2007 (sino el 28 de diciembre de 2007, como se ha señalado). *Posible existencia de obstáculos jurídicos explícitos a las fusiones transfronterizas de empresas en el caso de Turquía.* Afirma la Sala que deben concurrir acumulativamente tres condiciones para que pueda operar la excepción a que pretender acogerse la recurrente: debe tratarse de un obstáculo a las fusiones transfronterizas de empresas, debe ser de carácter jurídico y debe ser explícito, de modo que solo en el caso de concurrir estos tres requisitos estaremos dentro del ámbito de la excepción. Pues bien, teniendo en cuenta lo anterior, a juicio de la Sala no puede admitirse la tesis de la recurrente de que el art. 147 del Código de Comercio turco constituya un «obstáculo jurídico explícito» a la fusión transfronteriza de empresas. Así pues, no puede equipararse dicha previsión normativa, que solo exige literalmente que las sociedades objeto de la fusión tengan la misma forma jurídica, a las disposiciones aludidas por la Decisión de 2011 en el caso de China y de India que de forma explícita, clara y determinada excluyen explícitamente a las empresas no residentes del ámbito de aplicación de las normas sobre combinaciones de empresas. En definitiva, concluye la Sala afirmando que el artículo 147 del Código de Comercio turco puede constituir quizás una mera carga o formalidad administrativa o algún trámite técnico y/o jurídico para la fusión de empresas, pero no es objeto de este pleito dirimir conceptualmente el significado y alcance de dicha disposición más allá de los términos en que está planteado el debate procesal. A los limitados efectos de la cuestión ahora enjuiciada, bastará con concluir que tal disposición no alcanza a satisfacer acumulativamente los tres requisitos antes apuntados: que sea un obstáculo, que sea jurídico y que sea explícito. Y esta conclusión se alcanza tras examinar el contenido del art. 147 del Código de Comercio turco, invocado por la entidad recurrente como «obstáculo jurídico explícito» a las fusiones transfronterizas de empresas, a la luz de los términos de la propia Decisión de 2011, sin que los dos informes periciales aportados por la recurrente permitan a la Sala alcanzar una conclusión distinta.

PRECEPTOS:

RDLeg. 4/2004 (TR Ley IS), art. 12.

Decisión 2011/5/CE, de 28 de octubre de 2009.
Decisión 2011/282/UE de la Comisión, de 12 de enero de 2011.
Código Civil, arts. 9, 10 y 1.227.
Código de Comercio de 30 de mayo de 1829, art. 2.

PONENTE:

Don Rafael Villafañez Gallego.

AUDIENCIA NACIONAL

Sala de lo Contencioso-Administrativo

SECCIÓN SEGUNDA

Núm. de Recurso: 0000610 /2013

Tipo de Recurso: PROCEDIMIENTO ORDINARIO

Núm. Registro General: 0005483/2013

Demandante: ONTEX ES HOLDCO, S.A.

Procurador: D. ANTONIO MIGUEL ÁNGEL ARAQUE ALMENDROS

Demandado: TRIBUNAL ECONOMICO ADMINISTRATIVO CENTRAL

Abogado Del Estado

Ponente Ilmo. Sr.: D. RAFAEL VILLAFÁÑEZ GALLEGO

SENTENCIA

Ilma. Sra. Presidenta:

D^a. MARÍA ASUNCIÓN SALVO TAMBO

Ilmos. Sres. Magistrados:

D. MANUEL FERNÁNDEZ-LOMANA GARCÍA
D. FRANCISCO GERARDO MARTINEZ TRISTAN
D^a. CONCEPCIÓN MÓNICA MONTERO ELENA
D. RAFAEL VILLAFÁÑEZ GALLEGO

Madrid, a veintiocho de febrero de dos mil veintitrés.

Visto el recurso contencioso-administrativo que, ante esta Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional y bajo el número 610/2013, se tramita a instancia de ONTEX ES HOLDCO, S.A, antes ONTEX ES HOLDCO, S.L. (en adelante, ONTEX), representada por el Procurador D. Antonio Miguel Ángel Araque Almendros y defendida por el Letrado D. Antonio Manuel Puentes Moreno, contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 5 de septiembre de 2013 (R.G.. 00/04547/2011 y 00/04548/2011), relativa al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2008 y 2009, y en el que la Administración demandada ha estado representada y defendida por la Abogacía del Estado. La cuantía del recurso ha sido fijada como indeterminada.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

El 4 de diciembre de 2013, ONTEX interpuso recurso contencioso-administrativo contra la resolución identificada en el encabezamiento.

Segundo.

La parte actora formalizó demanda el 10 de julio de 2014.

Tercero.

La Abogacía del Estado presentó escrito de contestación el 1 de septiembre de 2014.

Cuarto.

Conclusas las actuaciones, el señalamiento para deliberación, votación y fallo del recurso se fijó el día 21 de abril de 2016.

Quinto.

Mediante Providencia de 21 de abril de 2016 se acordó la suspensión del señalamiento anterior y la suspensión del recurso hasta que recayera resolución definitiva del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en el recurso de casación interpuesto por la Comisión Europea contra la sentencia del Tribunal General de la Unión Europea dictada el 7 de noviembre de 2014 en el asunto T-399/11 (Banco Santander y Santusa/Comisión).

Sexto.

Mediante Providencia de 29 de abril de 2019 se acordó que continuara la suspensión del recurso hasta que se resolviera el recurso de casación interpuesto contra la sentencia del Tribunal General de la Unión Europea de 15 de noviembre de 2018.

Séptimo.

La Administración y ONTEX presentaron sendos escritos de fechas 29 de abril de 2022 y 23 de mayo de 2022, respectivamente, en los que vinieron a interesar el alzamiento de la suspensión acordada y la resolución del presente recurso.

Octavo.

Por Providencia de 17 de febrero de 2023 se acordó alzar la suspensión y el señalamiento para deliberación, votación y fallo del recurso el día 22 de febrero de 2023, fecha en que efectivamente se deliberó, votó y falló con el resultado que ahora se expresa.

Y ha sido Ponente el Ilmo. Sr. D. Rafael Villafáñez Gallego , quien expresa el parecer de la Sala.

FUNDAMENTOS JURÍDICOS**Primero. Objeto del recurso contencioso-administrativo y cuestiones litigiosas**

El presente recurso contencioso administrativo se interpone contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 5 de septiembre de 2013 (R.G.. 00/04547/2011 y 00/04548/2011).

La resolución impugnada desestima las reclamaciones económico-administrativas interpuestas por ONTEX contra las siguientes resoluciones:

a) Resolución desestimatoria del recurso de reposición interpuesto frente al acuerdo de liquidación notificado el 26 de abril de 2011 por la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de Castilla-León relativo al Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2008, Régimen General, que aumenta la base imponible declarada en 3.270.115,70 euros, disminuyendo la base imponible negativa pendiente de aplicación en ejercicios futuros en el mismo importe.

b) Resolución desestimatoria del recurso de reposición interpuesto frente al acuerdo de liquidación notificado el 26 de abril de 2011 por la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de Castilla-León relativo al Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2009, Régimen de Consolidación Fiscal, que minorra las bases imponibles negativas de sociedades en ejercicios anteriores a la incorporación al grupo fiscal pendientes de compensar en períodos futuros por importe de 3.469.410,97 euros, resultando un importe a devolver de 399,10 euros.

Las cuestiones litigiosas que se suscitan en el presente recurso son las siguientes:

- (i) Fecha de adquisición por ONTEX de las acciones de la sociedad turca ASTEL KAGITCILIK SANAYI VE TICARET AS (en adelante, ASTEL).
- (ii) Existencia de obstáculos jurídicos explícitos a las fusiones transfronterizas de empresas en el caso de Turquía.
- (iii) Planteamiento de cuestiones prejudiciales al Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

Segundo. Antecedentes de interés

Son antecedentes de interés a tener en cuenta para la resolución del presente recurso los siguientes:

1. El 10 de enero de 2010 se notificó a ONTEX un requerimiento relativo a su autoliquidación por el Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2008, mediante el que se inició un procedimiento de comprobación limitada con el objeto de comprobar la procedencia de las cantidades consignadas en dicha autoliquidación como corrección al resultado de la cuenta de Pérdidas y Ganancias en concepto de adquisición de participaciones de entidades no residentes del artículo 12.5 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, TRLIS). Con este fin, se le requirió la justificación de dicho importe mediante los correspondientes documentos acreditativos y en especial, la aportación de los contratos de compraventa de las participaciones o, en su caso, contratos por los que se hubiera convenido una obligación irrevocable, con indicación de la condición suspensiva estipulada y adjuntando en dicho caso copia de la notificación.

2. En respuesta a dicho requerimiento el obligado tributario aportó escritura pública de aumento de capital de la sociedad MIDIAN INVERSIONES, S.L. (en adelante, MIDIAN) desembolsadas mediante la aportación del 99,9 % del capital social de ASTEL y escritura pública de cambio de denominación social de MIDIAN a ONTEX ES HOLDCO, S.L.

3. A la vista de la documentación aportada la oficina gestora emitió el 14 de febrero de 2011 una propuesta de liquidación provisional por el concepto Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2008, en la que se hacía constar que el procedimiento de comprobación limitada iniciado mediante requerimiento notificado el 18 de enero de 2010 había finalizado por caducidad al no haberse notificado su resolución en el plazo de seis meses. No obstante lo cual, al no haber prescrito el derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria por dicho concepto y ejercicio, se inició un nuevo procedimiento de comprobación al que se incorporaron formalmente los documentos que obraban en el expediente caducado. La propuesta eliminó el importe negativo declarado por 3.270.115,7 euros correspondiente a la adquisición en fecha 28 de diciembre de 2007 del 99,9 % de participación en la entidad turca ASTEL, por haberse adquirido dichas participaciones con posterioridad al 21 de diciembre de 2007. La propuesta se notificó el 23 de febrero de 2011.

4. En la misma fecha 23 de febrero de 2011 se notificó propuesta de liquidación por el concepto Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2009, Régimen de Consolidación Fiscal, en la que en base a datos obrantes en poder de la Administración se determinó la minoración de bases imponibles negativas de ejercicios anteriores generadas por la entidad ONTEX ID, S.A. durante los ejercicios 2005 a 2007, antes de su incorporación al Grupo Fiscal del que el contribuyente era sociedad dominante, para ajustar dichos importes a los consignados por la referida sociedad en las autoliquidaciones del Impuesto sobre Sociedades que presentó por dichos ejercicios. Asimismo, se modificó la base imponible negativa pendiente de compensar generada en el ejercicio 2008 por el contribuyente, teniendo esta modificación su origen en la propuesta de liquidación por el Impuesto sobre Sociedades ejercicio 2008 identificada en el párrafo anterior. También se modificó el ejercicio del que provienen deducciones declaradas como pendientes, puesto que de acuerdo con los datos obrantes en poder de la Administración se generaron en 2008 y no en 2007.

5. Frente a la propuesta correspondiente al Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2008, se presentaron el 4 de marzo de 2011 las siguientes alegaciones:

a) Las participaciones de la sociedad turca fueron adquiridas en fecha anterior a 21 de diciembre de 2007 por resultar de aplicación el derecho turco. En acta de la reunión del Consejo de Administración de la sociedad turca, de 18 de diciembre de 2007, se adoptó el acuerdo de realizar la correspondiente anotación del nuevo titular.

b) Subsidiariamente, se solicitó la aplicación excepcional del artículo 12.5 TRLIS reconocida por la Comisión Europea en los supuestos en que se pudiera demostrar la existencia de obstáculos jurídicos a la inversión. La

normativa turca solo permite la fusión de compañías turcas puesto que son las únicas que responden al mismo tipo social

6. El 20 de abril de 2011 el contribuyente presentó escrito de alegaciones complementarias, aportando traducción de la resolución del Consejo de Administración de ASTEL de fecha 18 de diciembre de 2007 acordando transmitir a MIDIAN, anterior denominación de ONTEX ES HOLDCO, S.L., las acciones de la sociedad turca, así como copia del Libro Registro de accionistas de la misma.

7. Respecto de la propuesta de liquidación correspondiente al Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2009, Régimen de Consolidación Fiscal, el contribuyente presentó escrito el 4 de marzo de 2011 en que manifestaba su oposición a la propuesta de liquidación correspondiente al Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2008, solicitando que se anulara parcialmente la liquidación por el ejercicio 2009 considerando correcta la base imponible generada por ONTEX ES HOLDCO, S.L en dicho ejercicio 2008.

8. El 15 de abril de 2011 se emitió liquidación provisional confirmando la propuesta de liquidación provisional por el concepto Impuesto sobre Sociedades, ejercicio 2008. En ella se hacía constar que la fecha de adquisición de las acciones no podía ser anterior a la fecha del Acuerdo de ampliación de capital de MIDIAN, formalizado en fecha 28 de diciembre de 2007 por su socio único decidiendo ampliar el capital mediante la creación de nuevas participaciones sociales asumidas por dicho socio único mediante la aportación no dineraria de las acciones de la sociedad turca. En cuanto a la posible excepción contemplada para los supuestos de impedimentos jurídicos a la inversión, la oficina gestora puso de manifiesto que no se aportaba justificación documental alguna de la existencia de una legislación nacional que de forma explícita estableciera obstáculos jurídicos a las combinaciones de negocios transfronterizas, por lo que no estando Turquía entre los países para los que la Comisión Europea había determinado la existencia de dichos obstáculos, procedía la desestimación de las alegaciones presentadas. La liquidación provisional por el Impuesto sobre Sociedades 2008 se notificó el día 26 de abril de 2011.

9. También el 15 de abril de 2011 se emitió liquidación provisional por el concepto Impuesto sobre Sociedades 2009, Régimen de Consolidación Fiscal, en la que se confirmaba la propuesta emitida por dicho concepto y ejercicio a la vista de la liquidación provisional por el Impuesto sobre Sociedades 2008 que puso fin al correspondiente procedimiento de comprobación limitada. Este Acuerdo de liquidación por el ejercicio 2009 se notificó también el día 26 de abril de 2011.

10. Frente a dichos acuerdos de liquidación, el contribuyente interpuso sendos recursos de reposición en fecha 20 de mayo de 2011 que fueron desestimados por Resoluciones de 28 de junio de 2011.

11. Frente a las resoluciones anteriores el contribuyente interpuso sendas reclamaciones económico-administrativas ante el Tribunal Económico-Administrativo Central, que fueron desestimadas por la resolución que constituye el objeto del presente recurso.

Tercero. *Consideraciones preliminares*

Antes de abordar la resolución de las cuestiones litigiosas que hemos enumerado en el fundamento primero, conviene contextualizar brevemente el debate que aquí se plantea.

Ese contexto está determinado prima facie por el beneficio fiscal relativo a la amortización fiscal del fondo de comercio financiero previsto en el art. 12.5 del TRLIS que el contribuyente aplicó en sus autoliquidaciones del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2008 y 2009, como consecuencia de la adquisición de las participaciones de la sociedad turca ASTEL, y que la Administración tributaria pretende recuperar al amparo de la Decisión 2011/5/CE, de 28 de octubre de 2009, relativa a la amortización fiscal del fondo de comercio financiero para la adquisición de participaciones extranjeras C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP. 9/07) aplicada por España (en adelante, Decisión de 2009) y de la Decisión 2011/282/UE de la Comisión, de 12 de enero de 2011, relativa a la amortización fiscal del fondo de comercio financiero para la adquisición de participaciones extranjeras C-45/07 (ex NN 51/07, ex CP. 9/07) aplicada por España (en adelante, Decisión de 2011).

La legalidad de estas Decisiones desde la perspectiva del Derecho de la Unión ha sido cuestionada ante el Tribunal General de la Unión Europea y el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, siendo la resolución de este contencioso el origen de la suspensión del presente recurso a que se ha hecho mención en los antecedentes de hecho.

Para dejar constancia de las distintas etapas por las que ha atravesado ese contencioso, y a pesar de la extensión de la cita (que se compensa con su claridad y precisión), dejaremos constancia de aquellas a partir de los antecedentes que se recogen en la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 6 de octubre de 2021, Banco Santander y Santusa/Comisión (C-53/19 P, apartados 3 a 22):

" I. Antecedentes del litigio

3 Los antecedentes del litigio, expuestos por el Tribunal General en los apartados 1 a 12 de la sentencia recurrida, pueden resumirse de la siguiente manera.

4 El 10 de octubre de 2007, a raíz de unas preguntas escritas que le fueron planteadas en los años 2005 y 2006 por varios miembros del Parlamento Europeo y de una denuncia de una empresa privada recibida por ella en 2007, la Comisión Europea decidió incoar el procedimiento de investigación formal previsto en el artículo 108 TFUE, apartado 2, respecto a lo dispuesto en el artículo 12, apartado 5, de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, introducido en dicha Ley mediante la Ley 24/2001, de 27 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (BOE n.º 313, de 31 de diciembre de 2001, p. 50493), y recogido en el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (BOE n.º 61, de 11 de marzo de 2004, p. 10951; en lo sucesivo, «medida controvertida»).

5 La medida controvertida dispone que, en caso de adquisición, por parte de una empresa que tribute en España, de participaciones en una «sociedad extranjera», si el porcentaje de participación es de al menos el 5 % y dicha participación se posee de manera ininterrumpida durante al menos un año, el fondo de comercio financiero resultante de esta adquisición podrá deducirse, en forma de amortización, de la base imponible del impuesto sobre sociedades que deba pagar esa empresa. La medida controvertida precisa que, para tener la consideración de «sociedad extranjera», una sociedad debe estar sujeta a un impuesto idéntico al impuesto aplicable en España y sus ingresos deben proceder principalmente de la realización de actividades empresariales en el extranjero.

6 La Comisión concluyó el procedimiento, en lo que respecta a las adquisiciones de participaciones realizadas dentro de la Unión Europea, mediante la Decisión 2011/5/CE, de 28 de octubre de 2009, relativa a la amortización fiscal del fondo de comercio financiero para la adquisición de participaciones extranjeras C 45/07 (ex NN 51/07, ex CP. 9/07) aplicada por España (DO 2011, L 7, p. 48; en lo sucesivo, « Decisión de 28 de octubre de 2009 »).

7 Mediante esta Decisión, la Comisión declaró incompatible con el mercado interior la medida controvertida, consistente en una ventaja fiscal que permitía que las empresas españolas amortizaran el fondo de comercio resultante de la adquisición de participaciones en sociedades no residentes, cuando se aplicaba a adquisiciones de participaciones en sociedades establecidas dentro de la Unión.

8 La Comisión, no obstante, mantuvo abierto el procedimiento en lo que respecta a las adquisiciones de participaciones realizadas fuera de la Unión, porque las autoridades españolas se comprometieron a aportar nuevos datos sobre los obstáculos a las fusiones transfronterizas existentes fuera de la Unión mencionados por ellas.

9 El 12 de enero de 2011, la Comisión adoptó la Decisión controvertida. Mediante esta Decisión, que fue objeto de correcciones de errores fechadas el 3 de marzo y el 26 de noviembre de 2011, la Comisión declaró incompatible con el mercado interior la medida controvertida cuando se aplica a adquisiciones de participaciones en empresas establecidas fuera de la Unión (artículo 1, apartado 1) e instó al Reino de España a recuperar las ayudas concedidas (artículo 4).

II. Procedimiento ante el Tribunal General y sentencia recurrida

10 Mediante escrito presentado en la Secretaría del Tribunal General el 29 de julio de 2011, Santander y Santusa interpusieron un recurso por el que solicitaban la anulación del artículo 1, apartado 1, de la Decisión controvertida y, con carácter subsidiario, del artículo 4 de esta.

11 Mediante sentencia de 7 de noviembre de 2014, Banco Santander y Santusa/Comisión (T-399/11, EU:T:2014:938), el Tribunal General estimó el recurso por considerar que la Comisión había aplicado erróneamente el requisito de selectividad establecido en el artículo 107 TFUE, apartado 1. El Tribunal General anuló igualmente la Decisión de 28 de octubre de 2009 mediante su sentencia de 7 de noviembre de 2014, Autogrill España/Comisión (T-219/10, EU:T:2014:939).

12 Mediante escrito presentado en la Secretaría del Tribunal de Justicia el 19 de enero de 2015, la Comisión interpuso un recurso de casación contra la sentencia de 7 de noviembre de 2014, Banco Santander y Santusa/Comisión (T-399/11, EU:T:2014:938). Este recurso de casación, registrado con el número C-21/15 P, fue acumulado al recurso de casación, registrado con el número C-20/15 P, que la Comisión interpuso contra la sentencia de 7 de noviembre de 2014, Autogrill España/Comisión (T-219/10, EU:T:2014:939).

13 Santander y Santusa, apoyadas por la República Federal de Alemania, por Irlanda y por el Reino de España, solicitaron que se desestimara el recurso de casación.

14 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 lo sucesivo, «sentencia WDFG», EU:C:2016:981), el Tribunal de Justicia anuló las sentencias de 7 de noviembre de 2014, Autogrill España/Comisión (T-219/10, EU:T:2014:939), y de 7 de noviembre de 2014, Banco Santander y Santusa/Comisión (T-399/11, EU:T:2014:938), devolvió los asuntos al Tribunal General, reservó parcialmente la decisión sobre las costas y condenó a la República Federal de Alemania, a Irlanda y al Reino de España a cargar con sus propias costas.

15 Mediante decisión del Presidente de la Sala Novena ampliada del Tribunal General de 8 de diciembre de 2017, oídas las partes, se acumularon el asunto T-219/10 RENV, World Duty Free Group/Comisión, y el asunto T-399/11 RENV, Banco Santander y Santusa/Comisión, a efectos de la fase oral del procedimiento, con arreglo al artículo 68 del Reglamento de Procedimiento del Tribunal General.

16 Mediante la sentencia recurrida, el Tribunal General desestimó el recurso interpuesto por Santander y Santusa,

17 Tras desestimar los tres motivos invocados por estas últimas, basados, el primero, en la falta de carácter selectivo de la medida controvertida (apartados 29 a 232 de la sentencia recurrida); el segundo, en un error en la identificación del beneficiario de la medida controvertida (apartados 233 a 254 de la sentencia recurrida) y, el tercero, en la violación del principio de confianza legítima (apartados 254 a 349 de la sentencia recurrida).

18 Por lo que respecta más concretamente al primer motivo, el Tribunal General, en primer lugar, recordó que, como se desprende de la sentencia WDFG, una medida fiscal que confiere una ventaja cuya obtención depende de la realización de una operación económica puede ser selectiva incluso en el caso de que, dadas las características de la operación en cuestión, cualquier empresa pueda optar libremente por realizar tal operación (apartados 78 a 90 de la sentencia recurrida).

19 En segundo lugar, el Tribunal General examinó la medida controvertida a la luz de las tres etapas del método de análisis de la selectividad de una medida fiscal nacional, presentado en los apartados 61 y 62 de la sentencia recurrida, que consisten, en primer término, en identificar el régimen tributario común o «normal» aplicable en el Estado miembro de que se trate; en segundo término, en determinar si la medida fiscal en cuestión supone una excepción al referido régimen común, en la medida en que introduce diferenciaciones entre operadores económicos que, desde el punto de vista del objetivo perseguido por dicho régimen común, se encuentran en una situación fáctica y jurídica comparable, y, en tercer término, en examinar si tal excepción queda justificada por la naturaleza o la estructura de ese régimen.

20 En cuanto a la primera etapa, el Tribunal General indicó que el marco de referencia definido en la Decisión controvertida, a saber, el «tratamiento fiscal del fondo de comercio» (apartado 93 de la sentencia recurrida), constituía el sistema de referencia pertinente en ese caso, en particular, en la medida en que las empresas que adquieren participaciones en sociedades no residentes se encuentran, desde el punto de vista del objetivo perseguido por el tratamiento fiscal del fondo de comercio, en una situación jurídica y fáctica comparable a la de las empresas que adquieren participaciones en sociedades residentes. Según el Tribunal General, el objetivo de ese régimen consiste en mantener una cierta coherencia entre el tratamiento contable y el tratamiento fiscal del fondo de comercio resultante para una empresa de la adquisición de participaciones en una sociedad (apartados 117 a 123 de la sentencia recurrida). De este modo, el Tribunal General rechazó la tesis de que la medida controvertida constituye un sistema de referencia autónomo (apartados 127 a 141 de la sentencia recurrida) y, por consiguiente, rechazó la imputación basada en la existencia de obstáculos a las combinaciones transfronterizas de empresas (apartados 122, 139 y 142 de la sentencia recurrida).

21 En cuanto a la segunda etapa, el Tribunal General consideró que la Comisión había estimado acertadamente, en la Decisión controvertida, que la medida controvertida había introducido una excepción con respecto al régimen normal. Así pues, desestimó la alegación de que la Comisión no había cumplido su obligación de demostrar que las adquisiciones de participaciones en sociedades residentes y las adquisiciones de participaciones en sociedades no residentes eran comparables desde el punto de vista del objetivo de neutralidad fiscal perseguido por la medida controvertida (apartados 143 a 165 de la sentencia recurrida).

22 En cuanto a la tercera etapa, el Tribunal General subrayó que ninguna de las alegaciones específicamente formuladas en ese caso permitía justificar la excepción establecida por dicha medida y, por tanto, la diferencia de trato observada (apartados 166 a 231 de la sentencia recurrida)".

La última etapa de ese contencioso viene representada precisamente por la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 6 de octubre de 2021, Banco Santander y Santusa/Comisión (C-53/19 P), entre otras recaídas en asuntos similares que las partes han alegado a lo largo del presente recurso, en la que se desestimaron los recursos de casación interpuestos por Banco Santander, S. A. y Santusa Holding, S. L. contra la sentencia del Tribunal General de 15 de noviembre de 2018, Banco Santander y Santusa/Comisión (T-399/11 RENV), mediante la que este desestimó su recurso de anulación del artículo 1, apartado 1, y, con carácter subsidiario, del artículo 4 de la Decisión de 2011.

Por tanto, hemos de asumir la legalidad de las Decisiones de 2009 y 2011.

Así lo viene a admitir también la propia parte recurrente, en su escrito de alegaciones de 23 de mayo de 2022, al reconocer que " las Sentencias del TJUE de 6 de octubre de 2021 (han) confirmado íntegramente tanto la Primera como la Segunda Decisión" (p. 3).

Por otra parte, dado que la operación que determinó la aplicación por el contribuyente del beneficio fiscal previsto en el art. 12.5 del TRLIS se refiere a la adquisición del 99,9% del capital social de la sociedad turca ASTEL, la Decisión que resulta aplicable al caso es la Decisión de 2011 que es la que declaró incompatible con el mercado interior la medida controvertida cuando se aplica a adquisiciones de participaciones en empresas establecidas fuera de la Unión (artículo 1, apartado 1) e instó al Reino de España a recuperar las ayudas concedidas (artículo 4).

En este sentido, procede subrayar que el proceso contencioso-administrativo es un proceso de pretensiones, como hemos recordado por ejemplo en la sentencia de esta Sala y Sección de 23 de septiembre de 2021 (ROJ: SAN 3844/2021, FJ 1), en el que corresponde a la parte recurrente explicar las razones por las que la resolución impugnada podría infringir el ordenamiento jurídico.

Desde este punto de vista, aparte del eventual planteamiento de cuestiones prejudiciales al Tribunal de Justicia de la Unión Europea que se interesa por la parte actora, las cuestiones litigiosas atañen a dos disposiciones concretas de la Decisión de 2011 (artículo 1, apartado 2 y artículo 1, apartado 4).

Ambas disposiciones vienen a exceptuar lo dispuesto en el art. 1, apartado 1, de la Decisión de 2011, a tenor del cual:

"El régimen de ayudas ejecutado por España en virtud del artículo 12.5 del Real Decreto Legislativo n.º 4/2004 de 5 de marzo de 2005, que consolidó las modificaciones introducidas en la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aplicado ilegalmente por España infringiendo el artículo 108, apartado 3, del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, es incompatible con el mercado interior a efectos de las ayudas concedidas a los beneficiarios, al realizar adquisiciones fuera de la Unión".

Así, el artículo 1, apartado 2, de la Decisión de 2011 establece:

"No obstante, las deducciones fiscales de las que disfrutaron los beneficiarios al realizar adquisiciones fuera de la Unión, otorgadas en virtud del artículo 12.5 del TRLIS en relación con derechos poseídos directa o indirectamente en empresas extranjeras que cumplían las condiciones pertinentes del régimen de ayudas antes del 21 de diciembre de 2007, aparte de la condición de poseer sus participaciones durante un período ininterrumpido mínimo de un año, podrán continuar aplicándose durante el período íntegro de amortización previsto por el régimen de ayudas".

Por su parte, el artículo 1, apartado 4, de la Decisión de 2011 dispone lo siguiente:

"Asimismo, las deducciones fiscales disfrutadas por los beneficiarios en virtud del artículo 12.5 del TRLIS al realizar adquisiciones fuera de la Unión en la fecha de publicación de la presente Decisión en el Diario Oficial de la Unión Europea, en relación con participaciones mayoritarias poseídas directa o indirectamente en empresas extranjeras establecidas en China, India y en otros países en los que se ha demostrado o se pueda demostrar la existencia de obstáculos jurídicos explícitos a las combinaciones transfronterizas de empresas, podrán continuar aplicándose durante el período íntegro de amortización previsto por el régimen de ayudas".

Pues bien, lo que la parte actora va a sostener en su recurso es que se encuentra dentro del ámbito de las referidas excepciones y que, por ende, la aplicación del beneficio fiscal del art. 12.5 del TRLIS que realizó en sus autoliquidaciones del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2008 y 2009 resulta conforme a Derecho. En relación a la excepción prevista en el artículo 1, apartado 1 de la Decisión de 2011, porque adquirió las participaciones de la sociedad turca antes de 21 de diciembre de 2007. En relación a la contemplada en el artículo 1, apartado 4, de la Decisión de 2011, porque en Turquía existen obstáculos jurídicos explícitos a las combinaciones transfronterizas de empresas.

Analizaremos seguidamente cada una de estas cuestiones litigiosas.

Cuarto. Sobre la fecha de adquisición por ONTEX de las acciones de la sociedad turca ASTEL

A juicio de la recurrente, la argumentación de la resolución impugnada es errónea en la medida en que incardina la operación en cuestión en el tipo de aportación no dineraria. En su opinión, estamos ante una adquisición de participaciones y, en concreto, ante una adquisición de bienes muebles. En relación con lo anterior, sostiene la recurrente que la normativa aplicable en el presente caso, a efectos de determinación de la fecha de la operación, es el derecho turco. Así, con base en lo dispuesto en los arts. 9.11, 10.1 y 10.5 del Código Civil, la demanda afirma literalmente que "resultaría de aplicación el derecho turco y es por ello que no puede confirmarse sino que la operación tuvo lugar con anterioridad al 21 de diciembre de 2007 (más concretamente el 18 de diciembre de 2007) y por tanto resultaría de aplicación el ajuste extracontable negativo por importe de 3.270.115,70 euros" (p. 10 de la demanda). A fin de justificar el derecho turco aplicable a la cuestión litigiosa, la recurrente aporta informe elaborado por el Doctor en Derecho Mercantil D. Juan Miguel (documento n.º 1 de la demanda) y, a fin de justificar que la fecha de la transmisión de las participaciones fue el 18 de diciembre de 2007, aporta también una serie de documentos de la sociedad turca ASTEL (documento n.º 2 de la demanda).

La contestación de la Administración demandada, por su parte, opone que la tesis de la recurrente omite que la adquisición de las acciones por parte de ONTEX tuvo lugar como consecuencia de una aportación no dineraria que, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 2 del Código de Comercio debe ser considerado "acto de comercio" por estar regulado expresamente el contrato de compañía en el artículo 121 del mismo. Esta última disposición determina la aplicación de la legislación mercantil a las operaciones realizadas por las sociedades mercantiles lo que determina, a su vez, que sea esa misma legislación la que regule la adquisición de acciones fruto de una aportación no dineraria en el marco de una ampliación de capital. En consecuencia, a juicio de la Administración, la

adquisición de la acciones de la sociedad turca realizada en el año 2007 por el obligado tributario estuvo sometida a los requisitos previstos en los artículos 151 y siguientes del Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades Anónimas, siendo preceptivo para ello el aumento de capital social acordado por la junta general con los requisitos establecidos para la modificación de los estatutos sociales en los términos señalados en el artículo 152 del referido texto legal y su inscripción en el Registro Mercantil. En tanto no se acuerda e inscribe el incremento de capital no puede hablarse de adquisición de acciones en concepto de contraprestación de ese nuevo capital.

En el presente supuesto, añade la contestación, queda acreditado en el expediente que el Acuerdo de ampliación de capital adoptado por la sociedad adquirente es de fecha 28 de diciembre de 2007, tal y como se acredita en escritura pública otorgada ese mismo día. La ampliación es suscrita por la entidad alemana ONTEX VERTRIEB GMBH & Co. KG, quien decide entregar como contrapartida de las acciones de ONTEX ES HOLDCO, S.A. recibidas en la referida operación, 5.670.476 acciones de la sociedad turca ASTEL de las que es titular hasta ese preciso momento de la aportación. Esta manifestación, suscrita por la representante legal de la sociedad alemana, coincide con la declaración modelo D-1 A "Declaración de inversión extranjera en sociedades no cotizadas, sucursales y otras formas de inversión", en el que se hace constar como fecha de adquisición de la participación de ONTEX VERTRIEB GMBH & Co. KG por aportación no dineraria, el día 28 de diciembre de 2007. En el mismo sentido, Dª Enma, que actúa en representación de ONTEX ES HOLDCO, S.A., manifiesta ante el Notario autorizante de la escritura de ampliación de capital en la misma fecha 28 de diciembre de 2007 que "ACEPTA Y ADQUIERE de pleno dominio dicha aportación, y en consecuencia, se adjudica a la Sociedad las citadas acciones".

A juicio de la Administración, la documentación de la sociedad turca aportada por la actora al presente recurso no modifica las conclusiones anteriores toda vez que se trata de "manifestaciones sin trascendencia traslativa alguna" y, además, se trata de documentos privados que solo hacen prueba de su fecha desde el momento en que fueron entregados a la Administración tributaria en el marco del expediente instruido, en virtud de lo establecido en el art. 1227 del Código Civil (pp. 6 y siguientes de la contestación).

Pues bien, delimitado el marco de la presente controversia hemos de partir de los datos incontrovertidos que se refleja en la resolución impugnada (p. 13), y que hemos visto que la Administración demandada reproduce en su contestación, relativos a que la propia representante de la recurrente manifestó ante el Notario autorizante de la escritura de ampliación de capital otorgada en fecha 28 de diciembre de 2007 que "acepta y adquiere de pleno dominio dicha aportación y, en consecuencia, se adjudica a la sociedad las citadas acciones".

La ampliación de capital se refiere a la propia ONTEX y la misma fue suscrita por la entidad alemana ONTEX VERTRIEB GMBH & Co. KG, quien decidió entregar como contrapartida de las acciones de ONTEX. recibidas en la referida operación, 5.670.476 acciones de la sociedad turca ASTEL de las que era titular hasta ese preciso momento de la aportación.

Así se manifestó también por la sociedad alemana en la declaración modelo D-1 A "Declaración de inversión extranjera en sociedades no cotizadas, sucursales y otras formas de inversión", en la que se hizo constar como fecha de adquisición de la participación de ONTEX VERTRIEB GMBH & Co. KG por aportación no dineraria, el día 28 de diciembre de 2007.

Siendo ello así, se concluye prima facie que el título por el que ONTEX adquirió las acciones de la sociedad turca ASTEL fue la ampliación de capital y que la misma fue suscrita por la entidad alemana ONTEX VERTRIEB GMBH & Co. KG a través de una aportación no dineraria consistente precisamente en aquellas acciones.

Estos hechos resultan acreditados, a mayor abundamiento, por los propios actos de la recurrente a que se ha hecho mención anteriormente.

Debe traerse a colación, en tal sentido, la doctrina de vinculación a los actos propios, manifestación del principio de buena fe.

Así, las sentencias del Tribunal Supremo de 18 de mayo de 2020 (ROJ: STS 1115/2020, FJ 5) y de 13 de octubre de 2016 (ROJ: STS 4511/2016, FJ 5) declaran al efecto lo siguiente:

"Esta Sala viene aplicando el principio general que prohíbe a todos sujeto de Derecho ir contra sus propios actos. Lo ha hecho para impedir a la Administración Tributaria desdejar con sus opciones posteriores decisiones precedentes que han creado derechos y expectativas en los contribuyentes. Pero este principio es de "doble sentido" y alcanza también a estos últimos, que de igual modo quedan vinculados por sus actos, de manera que no pueden negar su alcance, contenido y eficacia cuando constatan que les pueden perjudicar".

Además, dado que estamos ante el aumento de capital de una sociedad española (aspecto este último que tampoco resulta controvertido), la legislación aplicable es la ley española a tenor de lo dispuesto en el art. 9.11 del Código Civil, que en la redacción aplicable racione temporis establece:

"La ley personal correspondiente a las personas jurídicas es la determinada por su nacionalidad, y regirá en todo lo relativo a capacidad, constitución, representación, funcionamiento, transformación, disolución y extinción.

En la fusión de sociedades de distinta nacionalidad se tendrán en cuenta las respectivas leyes personales".

Siguiendo este esquema de razonamiento, coincidimos con la resolución impugnada en que, a tenor de la normativa mercantil de aplicación, la recurrente adquirió el pleno dominio de la aportación no dineraria consistente en las acciones de la sociedad turca ASTEL el 28 de diciembre de 2007, como se recoge en la escritura de ampliación de capital otorgada en tal fecha.

Así se desprende de los hechos anteriores a que se ha hecho mención, no controvertidos y que resultan además corroborados por los propios actos de la recurrente, y de lo establecido en los arts. 71 y siguientes de la Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada (al ser esta forma societaria, y no la de sociedad anónima, que tenía la recurrente al tiempo de acordarse el aumento de capital, como se constata por ejemplo en la propia escritura de poder general para pleitos otorgada en los presentes autos).

No puede acogerse, en cambio, la tesis de la recurrente de que la anterior conclusión queda desplazada por encontrarnos ante una adquisición de bienes muebles que debe regirse por el derecho turco.

Por una parte, porque tal línea argumental no se compadece con los hechos que hemos considerados acreditados y, en particular, con el concreto título jurídico por el que la recurrente adquirió las participaciones de la sociedad turca ASTEL.

Por otra parte, porque la Sala desconoce las condiciones en que se habría producido esa supuesta adquisición operada al margen de la ampliación de capital. Este aspecto es determinante. La recurrente no adquirió directamente las acciones de la sociedad turca ASTEL. Estas acciones fueron aportadas por la entidad alemana ONTEX VERTRIEB GMBH & Co. KG para suscribir la ampliación de capital acordada por la recurrente, según lo que ya se ha indicado. Que esa ampliación de capital de ONTEX y esa suscripción por ONTEX VERTRIEB GMBH & Co. KG deban valorarse a partir o en el marco de otros acuerdos, de los que pudiera resultar una fecha de referencia distinta a la que hemos dado por probada, son en todo caso circunstancias que la recurrente tenía la carga de alegar y acreditar, dada la facilidad y disponibilidad que en tal sentido se le debe presumir. Sin embargo, ONTEX no ha obrado así en el presente recurso. Lo que ha traído al proceso, en cambio, son los documentos de la sociedad turca ASTEL de los que parece desprenderse una fecha del cambio de titularidad de las participaciones anterior al 21 de diciembre de 2007 y un informe pericial sobre el derecho turco que valora tal documentación en el marco de la legislación mercantil de dicho país.

Sucede que, frente a lo pretendido por la recurrente y según lo que resulta de las presentes actuaciones, no son estos medios de prueba los que deben ocupar el centro del debate.

Como se ha razonado, el hecho acreditado es que ONTEX adquirió las participaciones de ASTEL vía ampliación de capital el 28 de diciembre de 2007. Para poder valorar otras posibles referencias temporales a los efectos aquí enjuiciados, la parte recurrente debería haber traído al proceso toda la información pertinente y, en concreto, los posibles acuerdos con la entidad alemana ONTEX VERTRIEB GMBH & Co. KG que pudieran estar en el origen de dicha adquisición. De hecho, en tal sentido parece apuntar la documental aportada por la recurrente. Así, por ejemplo, el documento n.º 1 de la demanda alude a un "procedimiento de transferencia y fianzas" y a un "derecho de retención a favor de las partes de fianzas del contrato de préstamo principal y del contrato de préstamo secundario". Sin embargo, al no haber obrado así la parte actora y no haber aportado a los autos la información completa sobre tales eventuales acuerdos, no puede acogerse su tesis de que la documental de la sociedad turca y el informe pericial que se aporta para su valoración sean autosuficientes y puedan por se surtir los mismos efectos probatorios. En el mejor de los casos para la entidad recurrente, tales medios de prueba serían un reflejo de esos otros acuerdos pero, sin poder acceder al contenido de los mismos, la Sala no puede valorar aquellos de forma aislada y separada a fin de pronunciarse en el sentido que se propone en la demanda.

En consecuencia, procede confirmar la valoración que la resolución impugnada hace de la cuestión litigiosa aquí discutida.

El motivo se desestima.

Quinto. *Sobre la existencia de obstáculos jurídicos explícitos a las fusiones transfronterizas de empresas en el caso de Turquía*

A juicio de la recurrente, la Ley n.º 6762 de 2 de julio de 1956 por la que se aprueba el Código de Comercio turco recoge en su artículo 147 un claro obstáculo jurídico a las operaciones transfronterizas por cuanto limita las fusiones a empresas del mismo tipo, al disponer que (en la traducción que propone la recurrente):

"Artículo 147 - la fusión es solo aplicable cuando las compañías fusionadas tengan la misma forma jurídica".

Estima la recurrente, en tal sentido, que a tenor de esa previsión " resulta jurídicamente imposible que la compañía turca pudiera llevar a cabo una fusión transnacional con su matriz, la española ONTEX ES HODLCO, con una forma jurídica distinta" (p. 15 de la demanda).

Y, a fin de acreditar la anterior afirmación, aporta dictamen elaborado por el Profesor Doctor en Derecho Mercantil D. Juan Miguel (documento n.º 3 de la demanda).

Junto a lo anterior, la demanda analiza la posible existencia de obstáculos fiscales a este tipo de operaciones en el marco de la legislación turca (la Ley número 5520 y, concretamente, el artículo 19/1-2), concluyendo que aunque esté fiscalmente prevista, no hay manera práctica de llevarla a cabo por la elevadísima carga fiscal que ello supone. En justificación de estas alegaciones, la recurrente aporta a los autos dictamen elaborado por el Profesor Dr. Casiano sobre las implicaciones fiscales derivadas de una operación de esas características.

La Administración demanda, por su parte, sigue la línea argumental empleada en la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central y sostiene que la aplicación del régimen previsto en el artículo 3.1 de la Decisión de 2011 requiere la acreditación, por parte de quien invoque su derecho, de dichos obstáculos jurídicos explícitos a las fusiones transfronterizas.

Desde este prisma, la contestación señala que en el presente caso la prueba se reduce a la mención de un artículo del Código de Comercio turco que establece como requisitos de las fusiones de empresas que tengan la misma forma jurídica. En opinión de la Administración, tal disposición no puede asimilarse a la existencia de un obstáculo explícito en la legislación turca para que una sociedad de aquel país se fusione con una sociedad extranjera.

Añade, además, la insuficiencia probatoria que la parte recurrente ha desplegado para justificar la existencia de obstáculos de esas características y precisa que la postura de la Administración tributaria se basa "no solo en las pruebas aportadas..., sino (en) la propia Decisión de la Comisión a fin de localizar, en su caso, algún argumento que pudiera sostener la pretensión de la recurrente" (p. 11 de la contestación).

Pues bien, precisando que el art. 147 del Código de Comercio es el previsto en el Antiguo Código de Comercio turco número 6762 (según lo que resulta del documento n.º 3 de la demanda, p. 1), en relación a esta cuestión convenimos con la resolución impugnada en que la Decisión de 2011 constituye la referencia inexcusable.

Desde este punto de vista, deben concurrir acumulativamente tres condiciones para que pueda operar la excepción a que pretender acogerse la recurrente: debe tratarse de un obstáculo a las fusiones transfronterizas de empresas, debe ser de carácter jurídico y debe ser explícito, de modo que solo en el caso de concurrir estos tres requisitos estaremos dentro del ámbito de la excepción.

Para tratar de precisar qué debe entenderse por obstáculo jurídico explícito y, por ende, qué es lo que debe acreditar la recurrente para acogerse a la excepción correspondiente, la propia Decisión de 2011 aporta una serie de indicaciones muy relevantes y significativas.

Por una parte, al citar dos casos en los que se reconoce expresamente la existencia de dichos obstáculos (China e India) y precisar cuáles son las condiciones establecidas en dichos países en atención a las cuales se aprecia dicha excepción.

Así, se puede leer en los apartados 119 y 120 de la Decisión de 2011:

"(119) Mais concretamente, por lo que se refiere a China, la Ley de sociedades de 2005, aplicable a las fusiones que solo implican a empresas de responsabilidad limitada o a sociedades anónimas de responsabilidad limitada constituidas en China, así como los artículos 2 y 55 de la normativa titulada «Disposiciones sobre las adquisiciones de empresas nacionales por inversores extranjeros», publicadas por el Ministerio chino de Comercio el 22 de junio de 2009, excluyen explícitamente a las empresas no residentes del ámbito de aplicación de las normas sobre combinaciones de empresas de tal modo que una empresa española no podría combinar su negocio con una filial china controlada.

(120) Con respecto a la legislación vigente en la India, la Ley de sociedades india de 1956, en los artículos 391 a 394, excluye explícitamente a las empresas no residentes del ámbito de aplicación de las normas sobre combinaciones de empresas de tal modo que una empresa española no podría combinar su negocio con una filial india controlada".

Por otra parte, al precisar que debe aplicarse con rigor el concepto de "obstáculos jurídicos explícitos", declarando al efecto en el apartado 114 de la Decisión de 2011 lo siguiente:

"la Comisión considera que entre los elementos contenidos en los in formes solo pueden aceptarse las prohibiciones explícitas de las combinaciones transfronterizas de empresas en virtud de las legislaciones de terceros países. Efectivamente, como ya se indicó en el considerando 93 de la Decisión anterior, si se tuvieran en cuenta elementos injustificados de naturaleza general, este análisis correría el riesgo de llegar a ser arbitrario en gran medida."

Y, en tercer lugar, al delimitar negativamente la noción en cuestión por referencia a supuestos o casos que no pueden asimilarse a "obstáculos jurídicos explícitos" a las fusiones transfronterizas de empresas.

Así, en el mismo apartado 114 de la Decisión de 2011 se afirma:

"La Comisión considera que una mera carga o formalidad administrativa⁽⁵⁶⁾ exigida a las empresas no residentes por los terceros países no puede considerarse un obstáculo jurídico explícito, porque simplemente debe generar costes adicionales, que pueden ser fiscalmente deducibles en virtud del sistema impositivo español, sin imposibilitar la combinación de empresas".

Y en la nota (56) a que se remite dicho apartado, se añade lo siguiente:

"La Comisión subraya que cualquier tecnicismo necesario para efectuar una combinación transfronteriza de empresas, tal como la creación, antes de la combinación, de un establecimiento permanente en el país de residencia de la empresa participada o la realización de ciertas formalidades ante el banco central del tercer país, constituyen formalidades administrativas. La Comisión también considera que existen razones fiscales válidas para adoptar normas destinadas a evitar componendas que no reflejan la realidad económica o cuya razón principal es lograr una ventaja fiscal. Este tipo de normas también existe en el sistema impositivo español".

A tenor de estos parámetros, no puede admitirse la tesis de la recurrente de que el art. 147 del Código de Comercio turco constituya un "obstáculo jurídico explícito" a la fusión transfronteriza de empresas.

No puede equipararse dicha previsión normativa, que solo exige literalmente que las sociedades objeto de la fusión tengan la misma forma jurídica, a las disposiciones aludidas por la Decisión de 2011 en el caso de China y de India que de forma explícita, clara y determinada excluyen explícitamente a las empresas no residentes del ámbito de aplicación de las normas sobre combinaciones de empresas.

Para tratar de remediar las diferencias existentes entre esas previsiones explícitas que se contienen en la legislación china y en la legislación india, a que hace referencia la Decisión de 2011, y el art. 147 del Código de Comercio turco, la recurrente aporta dos informes periciales sobre la normativa legal turca, tanto mercantil como fiscal.

En el caso de la legislación fiscal turca, el informe aportado por la recurrente no puede estimarse suficiente a los efectos indicados. Su autor, el Profesor Dr. Casiano, concluye que "la fusión que es objeto de este informe, no es racional, adecuada ni práctica a efectos del curso ordinario de la actividad empresarial" (p. 8). Conceptualmente esta conclusión difiere notoriamente de la cuestión controvertida en el presente motivo de impugnación, que no atiende a razones de conveniencia empresarial de acometer una fusión transfronteriza sino a razones de posibilidad legal y, más concretamente, a la existencia de obstáculos jurídicos explícitos a dichas operaciones en el caso de Turquía. Por tanto, se trata de un medio de prueba que no permite tener por acreditado la existencia de dichos obstáculos en el caso de Turquía.

Por lo que se refiere a la legislación mercantil, el informe del Profesor Doctor en Derecho Mercantil D. Juan Miguel (documento n.º 3 de la demanda) concluye en su apartado 6 que "desde la perspectiva del período en el que ETK (Antiguo Código de Comercio turco número 6762) estaba en vigor, y en concreto con fecha posterior a 21 de diciembre de 2007 no existe la posibilidad jurídica de fusionar una sociedad turca con otra extranjera bajo las disposiciones técnicas y jurídicas del ETK. Siguiendo dentro del período en el que el ETK estaba en vigor, tampoco existe posibilidad legal de llevar a cabo la operación de fusión a través del traslado de la sede social de la sociedad turca".

Sin embargo, al margen de la opinión jurídica del autor del referido informe sobre la interpretación de la normativa mercantil turca y del esfuerzo realizado en su dictamen, lo que exige la Decisión de 2011 para entrar dentro del ámbito de la excepción contemplada en su art. 1, apartado 4, es una prohibición explícita de las combinaciones transfronterizas de empresas en virtud de las legislaciones de terceros países y esto último es algo que no resulta clara y determinadamente del art. 147 del Código de Comercio turco.

Basta para concluir en el sentido expuesto con contrastar el tenor de esta disposición con los supuestos previstos en la legislación china y en la legislación india a que se refiere la Decisión de 2011. El propio informe del Profesor Doctor en Derecho Mercantil D. Juan Miguel (documento n.º 3 de la demanda) afirma en su apartado 3 que "el legislador turco no tenía prevista ninguna disposición en su Código Mercantil (ETK) ni en sus Decretos (TatK) para regular claramente las posibles fusiones entre las sociedades turcas con las extranjeras y como resultado natural de esta carencia TST (Ley de Registros Mercantiles) no tenía nada previsto al respecto de estas fusiones transfronterizas". Si bien el autor del informe trata de justificar después que esa carencia legislativa no es resultado de un olvido u omisión sino de una preferencia consciente, tales explicaciones no resultan suficientes para justificar la falta de un obstáculo jurídico explícito a las fusiones transfronterizas de empresas en el caso de Turquía y cumplir así las exigencias previstas en el artículo 1, apartado 4, de la Decisión de 2011.

En este mismo sentido, el art. 147 del Código de Comercio turco puede constituir quizás una mera carga o formalidad administrativa o algún trámite técnico y/o jurídico para la fusión de empresas, pero no es objeto de este pleito dirimir conceptualmente el significado y alcance de dicha disposición más allá de los términos en que está planteado el debate procesal. A nuestros limitados efectos, nos bastará con concluir que tal disposición no alcanza a satisfacer acumulativamente los tres requisitos antes apuntados: que sea un obstáculo, que sea jurídico y que sea explícito. Y esta conclusión se alcanza tras examinar el contenido del art. 147 del Código de Comercio turco, invocado por la entidad recurrente como "obstáculo jurídico explícito" a las fusiones transfronterizas de empresas,

a la luz de los términos de la propia Decisión de 2011. Los informes periciales aportados no nos permiten alcanzar una conclusión distinta.

En consecuencia, procede confirmar la valoración que la resolución impugnada hace de la cuestión litigiosa aquí discutida.

El motivo se desestima.

Sexto. *Sobre el planteamiento de cuestiones prejudiciales al Tribunal de Justicia de la Unión Europea*

La parte recurrente ha interesado de la Sala el planteamiento de cuestiones prejudiciales al Tribunal de Justicia de la Unión Europea en dos momentos distintos.

En un primer momento, en el escrito de demanda, solicitando el planteamiento de las cuestiones prejudiciales que se explicitan en su primer otrosí digo (p. 36) y que tienen el siguiente contenido:

"1) ¿Puede considerarse que el artículo 12.5 del TRLIS constituye una medida de carácter selectivo?

2) ¿Aunque se apreciara el carácter selectivo de la medida estaría justificada tal medida por la naturaleza y la lógica del sistema fiscal español?

3) Para el supuesto en el que la pregunta anterior fuera negativa, ¿puede considerarse que existe un error en la identificación del beneficiario de la medida selectiva, en tanto dicha medida beneficiaría en realidad a los accionistas de las empresas adquiridas y no a las empresas que aplicasen la deducción por amortización del fondo de comercio financiero y, por lo tanto, existiría un vicio en la motivación de conformidad con el artículo 296 del TFUE, al no realizar un análisis exhaustivo en la identificación de quién es el auténtico beneficiario de la medida?

4) En relación con el marco temporal de aplicación de la Decisión, ¿existiría un error de Derecho en el establecimiento de la fecha límite para reconocer la confianza legítima y vicio de motivación de conformidad con el artículo 296 TFUE ?".

Sin embargo, tales cuestiones ya han sido abordadas en el contencioso ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea a que hemos hecho mención en el fundamento tercero de esta sentencia, con el resultado que allí se indica, por lo que no resulta necesario su planteamiento al no concurrir las condiciones previstas en el art. 267 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

La propia parte recurrente, en su escrito de alegaciones de 23 de mayo de 2022, viene a admitirlo implícitamente así al reconocer que " las Sentencias del TJUE de 6 de octubre de 2021 (han) confirmado íntegramente tanto la Primera como la Segunda Decisión" (p. 3) y vuelve a proponer las dos nuevas cuestiones prejudiciales a plantear al Tribunal de Justicia de la Unión Europea que se recogen en la p. 5 del referido escrito con el siguiente tenor:

"1. En relación con la aplicación del apartado 4 del artículo 1 de la Segunda Decisión ¿resulta posible reconocer confianza legítima y, en consecuencia, excluir de la obligación de recuperación, las adquisiciones anteriores a la fecha de publicación de la Decisión llevadas a cabo en países, distintos de China e India, en los que se demuestre la existencia, en el momento de la adquisición, de obstáculos jurídicos explícitos a las fusiones transfronterizas?

2. En caso de respuesta afirmativa a la anterior cuestión, ¿constituiría un obstáculo jurídico explícito a las combinaciones transfronterizas de negocios el hecho de que un ordenamiento jurídico establezca que únicamente cabe tal posibilidad respecto de sociedades con la misma forma jurídica, entendiéndose como tal, la que tengan dos compañías con igual tipo societario (tal y como ocurre con el Ordenamiento Jurídico turco)?".

Pues bien, tampoco en esta ocasión considera la Sala que proceda el planteamiento de las cuestiones prejudiciales anteriores al Tribunal de Justicia de la Unión Europea pues no se aprecia que concurran en ninguna de ellas las condiciones previstas en el art. 267 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y, en particular, la condición relativa a que " si estima necesaria una decisión al respecto para poder emitir su fallo".

La decisión del presente recurso no depende de ninguna de las cuestiones de interpretación que se postulan por la recurrente.

La controversia se ha desenvuelto en un plano probatorio antes que en un plano interpretativo.

Así, la conclusión alcanzada en el fundamento jurídico cuarto descansa en el hecho de que la recurrente no ha sido capaz de acreditar que adquirió las participaciones de ASTEL antes del 21 de diciembre de 2007, como exige el artículo 1, apartado 2, de la Decisión de 2011 para que pueda operar la excepción contemplada en el mismo.

De igual modo, la decisión del motivo de impugnación examinado en el fundamento jurídico quinto se ha basado en la consideración de que la recurrente no ha demostrado ni ha sido capaz de demostrar que en Turquía existan obstáculos jurídicos explícitos a las combinaciones transfronterizas de empresas, como exige el artículo 1, apartado 4, de la Decisión de 2011 en relación a la excepción allí prevista.

No ha lugar, en consecuencia, al planteamiento de las cuestiones prejudiciales que se interesan por la recurrente.

Séptimo. Decisión del recurso contencioso-administrativo

En atención a lo expuesto, procede desestimar el recurso contencioso-administrativo al ser ajustada a Derecho la resolución impugnada.

Octavo. Costas procesales

En cuanto a las costas, el artículo 139.1 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa <https://www3.poderjudicial.es/search/juez/index.jsp>, dispone que " En primera o única instancia, el órgano jurisdiccional, al dictar sentencia o al resolver por auto los recursos o incidentes que ante el mismo se promovieren, impondrá las costas a la parte que haya visto rechazadas todas sus pretensiones, salvo que aprecie y así lo razone, que el caso presentaba serias dudas de hecho o de derecho".

En el caso que nos ocupa, no apreciando dudas de hecho ni de derecho, procede imponer a la parte recurrente el pago de las costas causadas en esta instancia.

Por lo expuesto, la Sala dicta el siguiente

FALLO

Que desestimando el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación procesal de ONTEX ES HOLDCO, S.A, antes ONTEX ES HOLDCO, S.L., contra la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 5 de septiembre de 2013 (R.G.. 00/04547/2011 y 00/04548/2011), debemos declarar y declaramos la mencionada resolución ajustada a Derecho, sin necesidad de plantear cuestión prejudicial alguna al Tribunal de Justicia de la Unión Europea e imponiendo a la parte recurrente el pago de las costas procesales causadas en esta instancia.

Una vez firme remítase testimonio de la misma junto con el expediente administrativo al lugar de procedencia de éste.

La presente sentencia es susceptible de recurso de casación que deberá prepararse ante esta Sala en el plazo de 30 días contados desde el siguiente al de su notificación; en el escrito de preparación del recurso deberá acreditarse el cumplimiento de los requisitos establecidos en el art 89.2 de la Ley de la Jurisdicción justificando el interés casacional objetivo que presenta.

PUBLICACIÓN.- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Ilmo. Magistrado Ponente de la misma, D. RAFAEL VILLAFÁÑEZ GALLEGO estando celebrando audiencia pública en el mismo día de la fecha, la Sala de lo Contencioso Administrativo de la Audiencia Nacional.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.