

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ089636

### TRIBUNAL SUPREMO

Auto de 10 de mayo de 2023

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Rec. n.º 6520/2022

### SUMARIO:

**Políticas comunitarias. Ayudas de Estado. IS. Amortización del inmovilizado inmaterial. Amortización fiscal del fondo de comercio financiero para la adquisición de participaciones de empresas extranjeras.** La sentencia impugnada concluyó que los gastos financieros no eran deducibles pues estima al igual que la Inspección que «la financiación que asume la sucursal española, ha servido para la adquisición de la entidad portuguesa pero no se corresponde con necesidades o funciones derivadas de su actividad, sino que dicha financiación sirve como instrumento financiero para generar gastos financieros deducibles en el IS español, que erosionan así las bases imponibles consolidadas fiscalmente en España». Y lo que por lo tanto «del análisis de las funciones realizadas y de los riesgos asumidos por la sucursal, se deriva que las mismas, en lo que respecta a la gestión y la dirección de la sociedad portuguesa que el Grupo portugués coloca en España, no cabe imputarlas a la sucursal española... deben residenciarse en sede de la matriz portuguesa». En el caso examinado nos encontramos en el halo de incertidumbre del concepto jurídico indeterminado, porque el acuerdo irrevocable de compra de las acciones se suscribió por la empresa matriz Sonae Distribuição SGPS, S.A., que es también quien designó a MCH, Sucursal en España, entidad integrante del grupo para subrogarse en su posición. MCH, Sucursal en España lo que aceptó es subrogarse en la posición de Sonae Distribuição SGPS, S.A., como demuestra la redacción de su carta de 19 de diciembre y el hecho de que Sonae acudiera a la firma el 31 de diciembre de 2007 del *closing acknowledgment*. El contrato que contenía la condición suspensiva relacionada con el hecho de que la transacción en cuestión estuviera sujeta a la autorización imperativa de una autoridad reguladora era el contrato 26 de julio de 2007 que se suscribió entre Carrefour Nederland BV y Sonae Distribuição SGPS, S.A., y no la aceptación de la cesión efectuada por MCH, Sucursal en España 19 de diciembre de 2007. La beneficiaria de la ayuda ilegal no es quien suscribió el acuerdo de compra con Carrefour Nederland BV sino quien se subrogó en la posición de la compradora Sonae. Se trata de una relación a tres bandas en la que fue preciso la firma de varios contratos en fechas anteriores y posteriores a la publicación de la Decisión. Además, la decisión de recuperación de ayudas ilegales está sometida a una estrecha vigilancia de la Comisión Europea que puede llevar el asunto al TJUE y, en caso de sentencia desfavorable para España, como es el caso, puede solicitar medidas específicas en caso de inejecución, como multas a tanto alzado o multas coercitivas. Por tanto, la sentencia puede contener una doctrina que puede ser gravemente dañosa para los intereses generales, al infringir la Decisión en lo que afecta a la interpretación y aplicación del principio de confianza legítima, lo que podría derivar en la exigencia de responsabilidad al Estado español. Conviene un pronunciamiento del Tribunal Supremo que complete su jurisprudencia sobre el concepto jurídico indeterminado de confianza legítima en el ámbito de la recuperación de ayudas de Estado. La cuestión que presenta interés casacional consiste en determinar si, las condiciones exigidas por la Decisión de la Comisión Europea de 28 de octubre de 2009 para reconocer la protección que otorga el principio de confianza legítima, esto es, haber convenido una obligación irrevocable antes del 21 de diciembre de 2007, por parte de una empresa española adquirente, de poseer directa o indirectamente derechos en empresas extranjeras; en segundo lugar, que el contrato contuviera una condición suspensiva relacionada con el hecho de que la transacción en cuestión está sujeta a la autorización imperativa de una autoridad reguladora y, en tercer lugar, que la transacción se hubiera notificado antes del 21 de diciembre de 2007, deben venir todas ellas referidas a una única persona jurídica y a un único contrato, o, es posible apreciar dicha confianza legítima cuando han intervenido una empresa matriz con domicilio en el extranjero y su sucursal en España y se han firmado varios contratos por distintas sociedades del grupo. [Vid., SAN de 11 de mayo de 2022, recurso n.º 784/2021 (NFJ089637) contra la que se plantea el recurso de casación].

### PRECEPTOS:

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

Constitución Española, arts. 9 y 14.

Decisión 2011/5/CE, de 28 de octubre de 2009, de la Comisión Europea (Amortización fiscal del fondo de comercio financiero para la adquisición de participaciones extranjeras), arts. 1, 5, 6 y 7.

### PONENTE:

*Don Isaac Merino Jara.*

Magistrados:

Don PABLO MARIA LUCAS MURILLO DE LA CUEVA  
Don JOSE MANUEL BANDRES SANCHEZ-CRUZAT  
Don ANTONIO JESUS FONSECA-HERRERO RAIMUNDO  
Don FERNANDO ROMAN GARCIA  
Don ISAAC MERINO JARA

**TRIBUNAL SUPREMO**

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Fecha del auto: 10/05/2023

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 6520/2022

Materia: ACCION ADMINISTRATIVA Y ACTO ADMINISTRATIVO

Submateria:

Fallo/Acuerdo: Auto Admisión

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Letrada de la Administración de Justicia: Sección 103

Secretaría de Sala Destino: 002

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 6520/2022

Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. Aurelia Lorente Lamarca

**TRIBUNAL SUPREMO**

SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

SECCIÓN: PRIMERA

A U T O

Excmos. Sres.

D. Pablo Lucas Murillo de la Cueva, presidente

D. José Manuel Bandrés Sánchez-Cruzat

D. Antonio Jesús Fonseca-Herrero Raimundo  
D. Fernando Román García  
D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 10 de mayo de 2023.

## HECHOS

### **Primero.** *Preparación del recurso de casación.*

1. El Abogado del Estado en representación y defensa de la Administración General del Estado, preparó recurso de casación contra la sentencia dictada el 11 de mayo de 2022 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso- Administrativo de la Audiencia Nacional, que estimó parcialmente el recurso contencioso-administrativo tramitado como procedimiento ordinario núm. 784/2021, promovido por MODELO CONTINENTE HIPERMERCADOS, S.A. SUCURSAL EN ESPAÑA, contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 23 de marzo de 2021, que desestimó las reclamaciones económico-administrativas (R.G.: 7220/2019, 7243/2019 y 165/2020) interpuestas contra las resoluciones de 21 de octubre y 25 de noviembre de 2019, dictadas por la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en sentido igualmente desestimatorio respecto de las solicitudes de rectificación de las autoliquidaciones del Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2012, 2013 y 2014.

2. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos:

2.2. El 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 (BOE de 11 de marzo) ["TRLIS"].

2.1. Los artículos 1, 5, 6 y 7, en relación con los considerandos 167 a 170, todos ellos de la Decisión de la Comisión Europea de 28 de octubre de 2009 (2011/5/CE), relativa a la amortización fiscal del fondo de comercio financiero para la adquisición de participaciones extranjeras.

3. Razona que tales infracciones han sido relevantes y determinantes de la decisión adoptada en la resolución recurrida, toda vez que la Sala de instancia "[...] no ha tomado en consideración que la recurrente MCH, Sucursal en España, fue creada el 18-12-2007 y al día siguiente, el 19-12-2007, SONAE, sociedad residente en Portugal que disponía derecho a adquirir las participaciones de Carrefour Portugal, comunica a la recurrente que era la designada, mediante la cesión de su posición contractual, como compradora de las acciones de la sociedad portuguesa (Carrefour Portugal), materializándose la operación con posterioridad al 21-12-2007; en esas circunstancias, difícilmente puede atribuirse a la recurrente que hubiera adoptado por sí misma un compromiso irrevocable de adquisición. Como pone de manifiesto el TEAC en la resolución de 23-3-21, que viene a sintetizar la posición de la Administración tributaria, no hay un compromiso irrevocable por parte de la entidad española y, en caso de haberlo, el mismo vincularía a la entidad portuguesa SONAE, que es la entidad que había suscrito el contrato de compraventa que le otorgaba el derecho a adquirir las participaciones de Carrefour Portugal.

La carta de 19-12-2007, de comunicación por SONAE a la recién constituida sucursal en España (la recurrente), indicando que era la designada mediante la cesión de su posición contractual, no deja de ser una carta inter-compañía, en el seno del grupo, sin eficacia jurídica frente a terceros; la designación es una manifestación de intenciones que no impedía, como es frecuente en el seno de los grupos de sociedades, que hubieran podido cambiar los designios de la matriz, atribuyendo a una entidad distinta la condición de compradora. Por eso, el compromiso irrevocable hay que referirlo a la fecha de cierre del mismo, que tiene lugar el 31-12-2007, cuando se suscribe el "closing acknowledgment", cuando ya se había publicado la decisión de la Comisión Europea".

4. Subraya que la norma que entiende vulnerada forma parte del Derecho estatal o del de la Unión Europea.

5. Considera que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque se dan las circunstancias contempladas en las letras b) y c) del artículo 88.2 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa ["LJCA"], así como la presunción contenida en el artículo 88.3, letra a) LJCA.

5.1. La doctrina fijada por la Sala de instancia puede ser gravemente dañosa para los intereses generales [ artículo 88.2.b) de la LJCA], indica que "[...] La decisión de recuperación de ayudas ilegales está sometida a la vigilancia de la Comisión Europea que puede llevar el asunto al TJUE y, en caso de sentencia desfavorable para

España, puede solicitar medidas específicas en caso de inejecución, como multas a tanto alzado o multas coercitivas ( art. 23 del Reglamento 659/1999, del Consejo; art. 28 del vigente Reglamento 2015/1589, del Consejo). Por eso la sentencia sienta una doctrina que puede ser gravemente dañosa para los intereses generales, al infringir la Decisión en lo que afecta a la aplicación del principio de confianza legítima, que puede derivar en la exigencia de responsabilidad al Estado español".

5.2. La doctrina que sienta la sentencia recurrida afecta a un gran número de situaciones, bien en sí misma o por trascender del caso objeto del proceso [ artículo 88.2.c) LJCA], en atención a que "[...] En las adquisiciones que se efectúan por grupos de sociedades, algo que es frecuente en la práctica, subyace una cuestión de criterio, como es si la confianza legítima debe apreciarse a nivel de grupo o a nivel de la entidad española que adquiere las participaciones en la no residente, una cuestión sobre la que no existe jurisprudencia y que previsiblemente va a ser planteada en más supuestos. [...] Asimismo, se plantea una cuestión interpretativa de carácter general que versa sobre si para la interpretación de los parámetros establecidos por la Comisión Europea en orden a aplicar el principio de confianza legítima deben tomarse en consideración los criterios generales de interpretación de los contratos, con especial consideración al contexto y a los actos anteriores y posteriores desarrollados por las partes, reveladores de su intención, incluso cuando existe una sentencia firme que reconoce el derecho a aplicar el beneficio discutido, con efectos de cosa juzgada".

5.3. Se han aplicado normas en las que se sustenta la razón de decidir sobre las que no existe jurisprudencia [ artículo 88.3.a) LJCA] en el sentido del artículo 1.6 del Código Civil. Afirma que "[...] El Tribunal Supremo se ha pronunciado en algunas ocasiones sobre la aplicación del art. 12.5 TRLIS, entre otras, en las citadas sentencias de 26-10-16 y 26-7-18. También es cierto que otros recursos sobre la cuestión se encuentran suspendidos hasta que el TJUE dicte sentencia definitiva sobre la última de las Decisiones de la Comisión que afecta a la adquisición indirecta de entidades no residentes en la UE.

Sin embargo, no tenemos noticia de que el Tribunal Supremo haya tenido la oportunidad de pronunciarse sobre la aplicación del principio de confianza legítima en supuestos de recuperación de ayudas de Estado, ni con carácter general, ni el específico supuesto de las Decisiones de la Comisión sobre el art. 12.5 TRLIS".

6. Por todo lo expuesto reputa conveniente un pronunciamiento del Tribunal Supremo, fije jurisprudencia sobre esta cuestión que afecta a la ejecución por el Reino de España de una Decisión de la Comisión, fijando doctrina sobre el alcance de la aplicación del principio de confianza legítima en orden a evitar la recuperación de la ayuda ilegal.

**Segundo.** *Auto teniendo por preparado el recurso de casación y personación de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo.*

La Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 5 de septiembre de 2022, habiendo comparecido el Abogado del Estado en representación y defensa de la Administración General del Estado, -como parte recurrente-, ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

De igual modo lo ha hecho como parte recurrida MODELO CONTINENTE HIPERMERCADOS, S.A. SUCURSAL EN ESPAÑA representada por el procurador don Pablo Hornedo Muguero, quien se ha opuesto a la admisión del recurso.

Es Magistrado Ponente el Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara, Magistrado de la Sección.

## RAZONAMIENTOS JURÍDICOS

**Primero.** *Requisitos formales del escrito de preparación.*

1. El escrito de preparación fue presentado en plazo ( artículo 89.1 de la LJCA), la sentencia contra la que se dirige el recurso es susceptible de recurso de casación ( artículo 86 de la LJCA, apartados 1 y 2) y la Administración General del Estado, se encuentra legitimada para interponerlo, al haber sido parte en el proceso de instancia ( artículo 89.1 LJCA).

2. En el escrito de preparación se acredita el cumplimiento de tales requisitos reglados, se identifican con precisión las normas del ordenamiento jurídico estatal que fueron alegadas en la demanda y tomadas en consideración por la Sala de instancia. También se justifica que las infracciones imputadas a la sentencia han sido relevantes para adoptar el fallo impugnado [ artículo 89.2 de la LJCA, letras a), b), d) y e)].

3. El repetido escrito fundamenta especialmente que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque la sentencia impugnada fija una doctrina (i) gravemente dañosa para los intereses

generales [ artículo 88.2.b) de la LJCA], (ii) que afecta a un gran número de situaciones [ artículo 88.2.c) de la LJCA], siendo así que, además (iii) aplica una norma en la que se sustenta la razón de decidir respecto de la que no existe jurisprudencia [ artículo 88.3.a) de la LJCA]. De las razones que ofrece para justificarlo se infiere la conveniencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo, por lo que se cumple también el requisito exigido por el artículo 89.2.f) de la LJCA.

**Segundo.** *Hechos relevantes a efectos del trámite de admisión del presente recurso de casación.*

Un análisis del expediente administrativo y de las actuaciones judiciales nos lleva a destacar como datos importantes para decidir sobre la admisión a trámite del recurso de casación los siguientes:

1º. Generación del fondo de comercio.

1.1. El 26 de julio de 2007 se celebró un contrato entre la sociedad Carrefour Nederland BV, la sociedad Sonae Distribuição SGPS, SA ["Sonae Distribuição"] y la sociedad Banco BPI, SA.

Este contrato fue denominado por las partes "Shares Sale and Purchase Agreement" (Contrato de Compraventa de Acciones), y en él se estipuló, en su cláusula 2, que el Vendedor [Carrefour Nederland BV] se compromete a vender al Comprador [Sonae Distribuição SGPS, SA], y el Comprador, por el presente, se compromete a comprar al Vendedor, las Acciones a la Fecha de Cierre, las cuales serán vendidas libres de cargas y junto con todos los derechos correspondientes e inherentes a las mismas en la "Fecha de Cierre de la Operación".

En la referida cláusula 2, las partes manifiestan que venderán y que comprarán en la "Fecha de Cierre de la Operación " y no que venden y compran en aquel momento; además de eso, dicen, asimismo, que las acciones serán vendidas ("shall be sold"), y no que son vendidas, libres de cargas y con todos los derechos inherentes.

En la cláusula 1.1 de dicho contrato se definieron las "Acciones" como 12.483.100 acciones con un valor nominal de cinco euros cada una, representando el 99,8648% del capital social de la "Sociedad", es decir, la sociedad Carrefour (Portugal) -Sociedade de Exploração de Centros Comerciais, SA, según dicha cláusula.

En la cláusula 3 se estipuló una "Condición Suspensiva" según la cual "La compra de las Acciones [...] queda condicionada exclusivamente a una decisión de no oposición de las autoridades comunitarias o de la Autoridad de Defensa de la Competencia (en su caso) a la operación de concentración".

Por último, en la cláusula 15.4 se prohibió la cesión de derechos u obligaciones derivados del contrato a terceros por parte del comprador o del vendedor sin el consentimiento previo y por escrito de la otra parte contratante, salvo en los casos expresamente previstos en el mismo contrato. No obstante, en el segundo párrafo de esta misma cláusula se previó que Sonae Distribuição tendría derecho a designar a cualquier sociedad integrada en su grupo para adquirir las acciones en la "Fecha de Cierre de la Operación " (Closing Date), siempre y cuando:

(a) Sonae sea solidariamente responsable del cumplimiento de las obligaciones de dicha sociedad designada con arreglo al presente Contrato;

(b) se permita a dicha sociedad la compra de las Acciones de conformidad con la decisión de la Comisión Europea o la Autoridad de Defensa de la Competencia portuguesa;

(c) dicha designación no cause ningún tipo de efecto negativo en el Vendedor, incluidos, a título meramente enunciativo y no limitativo, un retraso del Cierre de la Operación, obligaciones adicionales para el Vendedor o haga más difícil o costoso el cumplimiento de las obligaciones vigentes del Vendedor con arreglo al presente Contrato;

(d) Sonae sea considerada el Comprador a todos los efectos del presente Contrato, con independencia de dicha designación.

1.2. El 6 de agosto de 2007 el contrato antes citado fue notificado a la Autoridad de la Competencia portuguesa, organismo competente para el análisis y la valoración de las operaciones de concentración empresarial sujetas a aprobación de acuerdo con la normativa portuguesa. En dicha notificación, la cabecera del grupo informó a la mencionada Autoridad sobre la posibilidad de que dicha adquisición de la participación fuera efectuada directamente por ella o por cualquier entidad por ella controlada.

1.3. Por escritura pública de 18 de diciembre de 2007 se creó MCH Sucursal en España, sucursal de la sociedad residente en Portugal MODELO CONTINENTE HIPERMERCADOS S.A.

1.4. El 19 de diciembre de 2007, Sonae Distribuição SGPS, S.A. remitió a MCH, Sucursal en España una comunicación en la que la primera designaba a la segunda, mediante la cesión de su posición contractual, como entidad compradora de las acciones objeto del contrato celebrado el 26 de julio del mismo año.

El mismo día MCH SUCURSAL EN ESPAÑA remite documento en el que afirma: "por la presente confirmamos y prestamos nuestro consentimiento, sin reserva o limitación alguna, a que nuestra entidad sea designada como obligada a adquirir los valores de que se trata y, en consecuencia, firmaremos las declaraciones y documentos que se consideren necesarios y llevaremos a cabo todos los actos relacionados con dicha adquisición".



Añadiendo "Modelo Continente Hipermercados, SA-Sucursal en España reembolsara el crédito concedido por Sonae Distribuicao - SGPS, S.A., tan pronto como le sea posible obtener financiación de terceros a tal efecto y, en todo caso, salvo acuerdo en otro sentido, antes del 30 de septiembre de 2008".

1.5. El 20 de diciembre de 2007, se comunicó lo anterior a las autoridades de competencia mediante fax, informando que "las citadas acciones serán efectivamente transmitidas a la Sucursal en España".

1.6. El 27 de diciembre de 2007, la Autoridad de la Competencia comunicó la decisión final de no formular oposición a la operación y autorizar la misma. En dicha decisión constaba -párrafo 781- que, habiéndose comunicado por parte del grupo Sonae Distribuicao que la adquisición la realizaría cualquier entidad directa o indirectamente dependiente de Sonae Distribuicao SGPS, S.A., las acciones de Carrefour Portugal las adquiriría finalmente MCH, Sucursal en España

1.7. El 31 de diciembre de 2007, Sonae Distribuicao SGPS, S.A., como entidad firmante del contrato de 26 de julio de 2007 y en virtud de su cláusula 15.4, comunicó a la entidad vendedora Carrefour Nederland BV la designación de MCH, Sucursal en España como entidad compradora de las acciones de Carrefour Portugal.

1.8. El 31 de diciembre de 2007 Carrefour Nederland BV, Sonae Distribuicao y MCH Sucursal en España firmaron el "closing acknowledgment" o "Reconocimiento de Cierre de la Operación" en el cual registraron la designación de MCH Sucursal en España hecha por Sonae, el cumplimiento de las obligaciones ligadas a la transmisión de la titularidad de las acciones, su entrega y el pago del precio pactado, y aclararon que continuarían en vigor las estipulaciones del Contrato cuyo cumplimiento estuviese previsto que se produjera tras la "Fecha de Cierre de la Operación".

MCH Suc Esp solicitó los préstamos para materializar la 3 operación, constando los mismos en su contabilidad.

## 2º. Autoliquidaciones del IS, ejercicios 2012 a 2014, y solicitud de rectificación

La entidad MCH Sucursal en España presentó en el plazo legalmente establecido las autoliquidaciones del impuesto sobre sociedades correspondiente a los ejercicios 2012 a 2014 en las que, tras la regularización efectuada en dicho impuesto de los ejercicios 2008 a 2011 sobre el fondo de comercio financiero y gastos financieros derivados de la adquisición Carrefour Portugal, siguió el criterio de la Inspección tributaria y no dedujo la amortización del citado fondo de comercio ni los mencionados gastos financieros.

Sin embargo, habiendo recaído las sentencias del Tribunal Supremo de 26 de octubre de 2016 (rec. 3090/2015, ECLI:ES:TS:2016:4743) y 26 de junio de 2018 (rec. 299/2016, ECLI:ES:TS:2018:2541) en las que se reconocía, en relación con los ejercicios 2008 y 2009, el derecho a la deducibilidad del fondo de comercio controvertido, presentó sendas solicitudes de rectificación de las autoliquidaciones del impuesto sobre sociedades, ejercicios 2012 a 2014.

Mediante resoluciones de 21 de octubre de 2019 y de 25 de noviembre de 2019 dictadas por la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria se desestimaron las solicitudes de rectificación sobre la consideración de que la Comisión había declarado ilegal el fondo de comercio, aspecto confirmado por el Tribunal General de la Unión Europea en sus sentencias de 15 de noviembre de 2018.

## 3º. Interposición de reclamación económico-administrativa.

Contra las anteriores resoluciones, MODELO CONTINENTE HIPERMERCADOS, S.A. SUCURSAL EN ESPAÑA interpuso tres reclamaciones económico-administrativas n.º 00/07220/2019, 00/00165/2020 y 00/07243/2019 ante el Tribunal Económico- Administrativo Central que fueron tramitadas de forma acumulada. El 23 de marzo de 2021 el Tribunal Económico- Administrativo Central dictó resolución por la que desestimó las tres reclamaciones.

## 4º. Interposición del recurso contencioso-administrativo.

MODELO CONTINENTE HIPERMERCADOS, S.A. SUCURSAL EN ESPAÑA interpuso recurso contencioso-administrativo contra la mencionada resolución, que se tramitó con el núm. 784/2021 ante la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional.

La Sala consideró conveniente escuchar a las partes sobre el impacto que para la resolución del citado recurso pudieran tener la STJUE de 6 de octubre de 2021 (C-52/19-P) referida a la legalidad de la Decisión 2011/5/CE; y la doctrina contenida en la STJEU de 6 de octubre de 2021 (C-50/19 P), 6 de octubre de 2021 (C-54/19 P) y 6 de octubre de 2021 (C-55/19), referidas a la Decisión 2011/282/UE.

Tras ello, dictó sentencia en la que, en lo que ahora interesa, estimó parcialmente el recurso con remisión al criterio ya sentado en la sentencia de la misma Sala y Sección de 10 de mayo de 2022 (rec. 683/2018, ECLI:ES:AN:2022:2652) que resolvió igual controversia entre las mismas partes, aunque referida a ejercicios

distintos (de 2008 a 2011). En el fundamento jurídico 5º de esta última sentencia, bajo el título "Sobre la existencia de ayuda de Estado y el juego del principio de confianza legítima", se contiene la ratio decidendi de la sentencia, en los siguientes términos literales:

"A. Lo primero que debe esta Sala analizar es el alcance que para el presente litigio tengan las STJUE de 6 de octubre de 2021 (C- 50/19 P), 6 de octubre de 2021 ( C-54/19 P) y 6 de octubre de 2021 ( C- 55/19), referidas a la Decisión 2011/282/UE. La parte recurrente, lógicamente, no discute el contenido y decisión de estas sentencias que termina por concluir que, en efecto, la norma establecida en el art. 12.5 del TRLIS es contraria al ordenamiento de la UE. Ciertamente como afirma la recurrente la sentencia que le resulta de aplicación es la STJUE de 6 de octubre de 2021 (C-52/19 P), la cual, como reconoce en su escrito, afirma que el art 12.5 del TRLIS constituía una "Ayuda de Estado ilegal"...

Una vez que el TJUE declara que una ley española es contraria al Derecho de la UE, la Sala no puede aplicar dicha norma, es decir, no puede reconocer un derecho que tiene como título, fundamento o base una norma contraria al Derecho UE. La recurrente, en su escrito sostiene que como no se discutió este punto con anterioridad, no cabe ahora enjuiciarlo, pero no es así, estamos ante una norma cuya ilegalidad, tras la sentencia del TJUE es clara y no cabe eludirla. Precisamente por ello y para evitar cualquier riesgo de indefensión hemos acordado oír a las partes. No puede pretender la recurrente que apliquemos una norma que es contraria al Derecho de la UE, salvo que, como luego diremos, resulte amparada por la confianza legítima, pues en tal caso, de jugar tal principio, sencillamente la aplicación no sería contraria al Derecho de la UE. En este momento, la Sala está actuando como Juez de la UE y la solución sólo puede encontrarla en la aplicación del ordenamiento jurídico de la UE, tal y como es interpretado por el TJUE.

Tampoco cabe ampararse en los efectos de la "cosa juzgada".

En efecto, el TJUE, por ejemplo, en la STJUE de 30 de septiembre de 2003 (C- 224/2001), 16 de marzo de 2006 ( C- 234/2004), o la más reciente STJUE de 11 de noviembre de 2015 (C-505/2014), valora el principio de seguridad jurídica inherente al instituto de la cosa juzgada y afirma que "el Derecho comunitario no obliga a un órgano jurisdiccional nacional a no aplicar las normas de procedimiento internas que confieren fuerza de cosa juzgada a una resolución, aunque ello permitiera subsanar una vulneración del Derecho comunitario por la decisión en cuestión".

No obstante, matiza esta doctrina, sentando excepciones a la regla general. Así, la STJUE de 18 de julio de 2007 (C- 119/05), nos explica que: "El Derecho comunitario se opone a la aplicación de una disposición de Derecho nacional que pretende consagrar el principio de autoridad de la cosa juzgada,... cuando su aplicación constituye un obstáculo para la recuperación de una ayuda de Estado concedida contraviniendo el Derecho comunitario, y cuya incompatibilidad con el mercado común ha sido declarada por una decisión firme de la Comisión de las Comunidades Europeas". Decisión que se basa, en esencia, en que la apreciación de la compatibilidad de medidas de ayuda o de un régimen de ayudas con el mercado común es competencia exclusiva de la Comisión, que actúa bajo el control del juez comunitario - art 108.3 TFUE-. En nuestro caso la incompatibilidad es declarada por el propio TJUE.

B. En contra de lo que se razona, no es cierto que la consideración de la deducción de las amortizaciones del fondo de comercio financiero derivado de las adquisiciones de las participaciones de Carrefour Portugal como una Ayuda de Estado ilegal sujeta a recuperación sea una cuestión ya examinada y rechazada por la Administración Tributaria -pp. 8 y ss. Del escrito de la recurrente-.

Los hechos no tienen el alcance que pretende darles la recurrente. Es cierto que la Administración, como antes hemos indicado, inició un procedimiento de comprobación limitada, al objeto de realizar la "comprobación de la justificación documental acreditativa de la fecha de adquisición y de las cantidades consignadas en la declaración del IS". Lo que ocurrió fue que vista la documental aportada, la Administración fue más lejos y entendió que no era necesario verificar la fecha de la adquisición, pues "la entidad matriz portuguesa y no la entidad dominante sucursal española", era quien realmente había adquirido las participaciones, por lo que nunca podría aplicarse el art. 12.5 del TRLIS y, por lo tanto, la fecha de la operación era irrelevante. En suma, no se analizó, por lo tanto, la aplicación de la Decisión C-45/07.

Esto explica también el Auto dictado por el TGUE de 21 de marzo de 2012, que desestimó la pretensión de la recurrente de personarse en el asunto T-174/11, pues difícilmente se podía reconocer legitimación a la recurrente, cuando las autoridades españolas sostenían que, sencillamente, el art. 12.5 del TRLIS no resultaba aplicable por las razones que hemos indicado. No se generó un derecho a la devolución derivado de la ilegalidad del art. 12.5 del TRLIS, sino que, simplemente, se sostuvo por la AEAT que la norma no era de aplicación. No obstante, el TGUE también indicaba que, en su caso, "no existe ningún obstáculo que impida a la demandante proponer a los jueces nacionales que conozcan de los litigios que invoca, en los que se formulen motivos que puedan cuestionar su exclusión de la obligación de recuperación en virtud de la Decisión impugnada". Tal y como ahora hace la recurrente.

El problema de autos es, como hemos descrito, que el TS entendió que la causa dada por la AEAT para entender que no era aplicable el art. 12.5 del TRLIS, no era conforme a Derecho, lo que hace que vuelva al primer

plano la determinación de cuál fue la fecha de la operación y si la misma se encuentra amparada por el principio de confianza legítima.

La recurrente tiene derecho a discutir la procedencia, en su caso, del art 12.5 del TRLIS.

Discutir si la norma es o no contraria al Derecho de la UE, no tiene ya sentido, pues el TJUE ya se ha pronunciado; pero si tiene derecho a que se verifique ahora si está o no amparada por el principio de confianza legítima.

C. La aplicación del principio de la confianza legítima en los casos de Ayudas de Estado ha dado lugar a una compleja jurisprudencia del TJUE. Nos limitaremos a verificar el alcance de este principio en el concreto caso enjuiciado.

Para ello es importante analizar el contenido de la Decisión C-45/07. Aunque se trata de un recurso posterior, en relación con la misma entidad, el TEAC ha analizado el juego del principio de confianza legítima en la Resolución de 23 de marzo de 2021 (RG 7220/2019, 7243/2019, y 165/2020), donde ya se conocía que el art 12.5 del TRLIS era contrario al Derecho de la UE -así lo había acordado el TGUE- y, por lo tanto, el debate se centró en el juego del principio de confianza legítima. Lo que explica que la Sala haya atendido a la sugerencia de la Abogacía del Estado y señalase el presente recurso y el nº 784/2021, de forma conjunta, lo que nos ha permitido tener una visión más completa del debate.

En la Decisión C-45/07, la Comisión analiza el juego del principio de confianza legítima en los apartados 186 y ss. Concluyendo que "algunos beneficiarios de la medida controvertida podían tener la confianza legítima de que la ayuda no sería recuperada y, por tanto, no pide la recuperación de las ayudas fiscales concedidas a dichos beneficiarios en el contexto de cualquier participación que una empresa adquirente española tuviera directa o indirectamente en una empresa extranjera antes de la fecha de la publicación en el Diario Oficial de la Unión Europea de la Decisión de la Comisión de incoar el procedimiento de investigación formal con arreglo al artículo 108, apartado 2, del Tratado TFUE que podrían haberse beneficiado entonces de la medida controvertida". La publicación se materializó el 21 de diciembre de 2007. De aquí la inicial comprobación limitada que tenía por objeto saber cuál fue la fecha de adquisición.

Pero la decisión va más lejos en el apartado 203 añade, lógicamente que las adquisiciones posteriores al 21 de diciembre de 2007, no se encontrarán amparadas por el principio de confianza legítima salvo que "en primer lugar, se hubiera convenido una obligación irrevocable antes del 21 de diciembre de 2007 (confianza legítima resultante de declaraciones de la Comisión a diputados del Parlamento Europeo) o antes de la fecha de la publicación de la presente Decisión (confianza legítima resultante de la Decisión anterior), por parte de una empresa española adquirente, de poseer dichos derechos; en segundo lugar, el contrato contuviera una condición suspensiva relacionada con el hecho de que la transacción en cuestión está sujeta a la autorización imperativa de una autoridad reguladora; y, en tercer lugar, la transacción se hubiera notificado antes del 21 de diciembre de 2007 (confianza legítima resultante de declaraciones de la Comisión a diputados del Parlamento Europeo) o antes de la publicación de la presente Decisión (confianza legítima resultante de la Decisión anterior)".

El problema es saber si estos últimos requisitos se cumplen y, por lo tanto, la recurrente estaría amparada por el principio de confianza legítima. Principio cuyo juego debe analizarse teniendo en cuenta las circunstancias concurrentes en cada caso.

D. En la Resolución de 23 de marzo de 2021, el TEAC analizó el juego del principio en las pp. 19 y ss., entendiendo que los requisitos establecidos en la Decisión C-45/07, no concurrían por las siguientes razones:

1. Admite la Administración que el 18 de diciembre de 2017, se creó MCH SUCURSAL EN ESPAÑA y que el 19 de diciembre de 2017, SONAE comunicó a MCH Sucursal España que era la designada, mediante la cesión de su posición contractual, como compradora de las acciones de CARREFOUR PORTUGAL.

También admite el TEAC que no puede ser objeto de discusión, vistas las STS que "la sucursal en España era un sujeto independiente, dotado de personalidad jurídica propia".

Por lo tanto, la sucursal tenía autonomía para tomar la decisión de aceptar ser la compradora y así lo hizo en documento de 19 de diciembre de 2007.

En concreto, obra en autos documentación que acredita:

-Que el 10 de diciembre de 2007, las autoridades portuguesas comunicaron a SONAE que autorizarían la operación siempre que se diesen determinadas condiciones que describían.

-El 19 de diciembre SONAE comunicó a MCH SUCURSAL EN ESPAÑA, que designa a la sucursal como la "entidad que adquirirá las acciones".

El mismo día MCH SUCURSAL EN ESPAÑA remite documento en el que afirma: "por la presente confirmamos y prestamos nuestro consentimiento, sin reserva o limitación alguna, a que nuestra entidad sea designada como obligada a adquirir los valores de que se trata y, en consecuencia, firmaremos las declaraciones y



documentos que se consideren necesarios y llevaremos a cabo todos los actos relacionados con dicha adquisición". Añadiendo "Modelo Continente Hipermercados, SA - Sucursal en España reembolsara el crédito concedido por Sonae Distribuicao - SGPS, S.A., tan pronto como le sea posible obtener financiación de terceros a tal efecto y, en todo caso, salvo acuerdo en otro sentido, antes del 30 de septiembre de 2008".

-El 20 de diciembre de 2007, se comunicó lo anterior a las autoridades de competencia mediante fax, informando que "las citadas acciones serán efectivamente transmitidas a la Sucursal en España".

-Finalmente, habiéndose notificado a la vendedora la designación de MCH SUCURSAL EN ESPAÑA como compradora, en la fecha de cierre, el 31 de diciembre de 2007, se firmó el "closing acknowledgment".

Partiendo de lo anterior es fácil ver donde se encuentra el debate: Para el TEAC la fecha que debe tenerse en cuenta es el 31 de diciembre de 2007, fecha en la que se firmó el "closing acknowledgment". Mientras que para la recurrente debe ser el 19 de diciembre de 2007, fecha en la que adquirió el compromiso irrevocable de adquirir las participaciones, sometida a la condición suspensiva de autorización de la operación por las autoridades portuguesas, condición que se cumplió el 27 de diciembre de 2007 -p. 19 de la Resolución del TEAC-.

En la p. 20 el TEAC -Resolución de 23 de marzo de 2021- expresa su opinión con claridad, al afirmar que la carta por la que, el 19 de diciembre de 2007, MCH SUCURSAL EN ESPAÑA aceptó sin reserva o limitación alguna a la compra de las participaciones "no deja de ser una carta intercompañía en el seno del Grupo, sin eficacia jurídica frente a terceros. Dicha designación es una manifestación de intenciones que nada impedía...que hubiera podido variar la intención de la matriz y ser designada otra u otras filiales o sucursales". Por ello, se entiende que debe estarse a la fecha de cierre que es la fecha en que un tercero vende las participaciones y "se incorporan tales participaciones al patrimonio de la sucursal". La Abogacía del Estado reproduce el argumento.

Ahora bien, el TEAC omite que el compromiso se comunicó a las autoridades de competencia antes del 21 de diciembre de 2007 y, por lo tanto, que existió una comunicación a dichas autoridades que terminaron por autorizar la operación.

Esto implica, que existía un compromiso irrevocable antes del 21 de diciembre de 2007, que fue comunicado a las autoridades portuguesas; que las autoridades portuguesas de competencia autorizaron la operación y que una vez verificada la misma, se llevó a cabo en los términos comunicados. Es cierto que la operación se materializó después del 21 de diciembre de 2007, pero de lo que se trata no es de saber cuándo se perfeccionó la compraventa; sino de saber cuándo la sucursal española adquirió el compromiso "irrevocable" de adquirir las participaciones.

En nuestra opinión, por lo tanto, opera el principio de confianza legítima".

La sentencia de 11 de mayo de 2022 constituye el objeto del presente recurso de casación.

### **Tercero. Marco jurídico.**

**1.** A estos efectos, el recurrente plantea la necesidad de interpretar el 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, que dispone:

"Cuando se adquieran valores representativos de la participación en fondos propios de entidades no residentes en territorio español, cuyas rentas puedan acogerse a la exención establecida en el artículo 21 de esta ley, el importe de la diferencia entre el precio de adquisición de la participación y su valor teórico contable a la fecha de adquisición se imputará a los bienes y derechos de la entidad no residente en territorio español, de conformidad con los criterios establecidos en el Real Decreto 1815/1991, de 20 de diciembre, por el que se aprueban las normas para la formulación de cuentas anuales consolidadas, y la parte de la diferencia que no hubiera sido imputada será deducible de la base imponible, con el límite anual máximo de la veinteaava parte de su importe, salvo que se hubiese incluido en la base de la deducción del artículo 37 de esta ley sin perjuicio de lo establecido con la normativa contable de aplicación.

La deducción de esta diferencia será compatible, en su caso, con las dotaciones a que se refiere el apartado 3 de este artículo".

**2.** También será preciso proceder a la exegesis de la Decisión de la Comisión Europea de 28 de octubre de 2009 (2011/5/CE), relativa a la amortización fiscal del fondo de comercio financiero para la adquisición de participaciones extranjeras C 45/07, que establece:

#### "Artículo 1

1. El régimen de ayudas ejecutado por España conforme al artículo 12.5 del Real Decreto Legislativo no 4/2004, de 5 de marzo, que consolidó las modificaciones introducidas en la Ley del Impuesto sobre Sociedades,

aplicado ilegalmente por el Reino de España infringiendo el artículo 88, apartado 3, del Tratado, es incompatible con el mercado común a efectos de las ayudas concedidas a los beneficiarios al realizar adquisiciones intracomunitarias.

2. No obstante, las deducciones fiscales de las que disfrutaron los beneficiarios al realizar adquisiciones intracomunitarias otorgadas en virtud del artículo 12.5 del TRLIS en relación con derechos poseídos directa o indirectamente en empresas extranjeras que cumplieran 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.

3. Las deducciones fiscales disfrutadas por los beneficiarios al realizar adquisiciones intracomunitarias, debido al artículo 12.5 del TRLIS, que están relacionadas con una obligación irrevocable, convenida antes del 21 de diciembre de 2007, de poseer los citados derechos cuando el contrato contenga una condición suspensiva relacionada con el hecho de que la transacción en cuestión está sujeta a la autorización imperativa de una autoridad reguladora y cuando la transacción se haya notificado antes del 21 de diciembre de 2007, podrán seguir aplicándose durante todo el período de amortización previsto por el régimen de ayudas para la parte de los derechos poseídos a partir de la fecha en que se levante la condición suspensiva.

## Artículo 5

1. La recuperación de la ayuda concedida en virtud del régimen contemplado en el artículo 1 será inmediata y efectiva.

2. España garantizará que la presente Decisión se aplique en el plazo de cuatro meses a partir de la fecha de su notificación.

## Artículo 6

1. En el plazo de dos meses a partir de la notificación de la presente Decisión, España presentará la siguiente información:

- a) la lista de beneficiarios que han recibido ayudas en virtud del régimen contemplado en el artículo 1 y el importe total de las ayudas recibidas por cada uno de ellos en virtud de dicho régimen;
- b) el importe total, principal e intereses de recuperación, que deba recuperarse de cada beneficiario;
- c) una descripción detallada de las medidas ya adoptadas y previstas para el cumplimiento de la presente Decisión;
- d) documentos que demuestren que se ha ordenado a los beneficiarios que reembolsen la ayuda.

2. España mantendrá informada a la Comisión del avance de las medidas nacionales adoptadas en aplicación de la presente Decisión hasta que se haya completado la recuperación de la ayuda concedida en virtud del régimen contemplado en el artículo 1. España presentará inmediatamente, a petición de la Comisión, información sobre las medidas ya adoptadas y previstas para el cumplimiento de la presente Decisión. También proporcionará información detallada sobre los importes de la ayuda y los intereses ya recuperados de los beneficiarios.

## Artículo 7

El destinatario de la presente Decisión será el Reino de España".

El apartado 170 de la Decisión de la Comisión Europea 28 de octubre de 2009 es del siguiente tenor literal:

"En cambio, en los casos en los que la empresa adquirente española no poseyera los derechos directa o indirectamente hasta después del 21 de diciembre de 2007, se recuperará de este beneficiario toda ayuda incompatible, salvo que, en primer lugar, antes del 21 de diciembre de 2007 se hubiera convenido una obligación irrevocable, por parte de una empresa española adquirente, de poseer dichos derechos; en segundo lugar, el contrato contuviera una condición suspensiva relacionada con el hecho de que la transacción en cuestión está sujeta a la autorización imperativa de una autoridad reguladora y, en tercer lugar, la transacción se hubiera notificado antes del 21 de diciembre de 2007. En efecto, con posterioridad a la publicación de la Decisión de incoación en el Diario Oficial no puede alegarse que un agente económico prudente no estuviera en condiciones de prever la adopción de una medida comunitaria que pudiera afectar a sus intereses como la presente Decisión. Habida cuenta de lo anterior, la Comisión concluye que se llevará a cabo la recuperación en todos los casos no contemplados en los

considerandos 167 y 169 de la presente Decisión. La Comisión considera asimismo que la medida controvertida no constituye ayuda si, en el momento en el que los beneficiarios disfrutaron de sus ventajas reunían todas las condiciones establecidas por una normativa adoptada de conformidad con el artículo 2 del Reglamento (CE) no 994/98, que era aplicable en el momento en que se disfrutó la reducción fiscal".

#### **Cuarto.** *Cuestiones en las que se entiende que existe interés casacional.*

1. Conforme a lo indicado anteriormente, y de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA, en relación con el artículo 90.4 de la misma norma, esta Sección de admisión aprecia que este recurso presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, respecto de las siguientes cuestiones:

Determinar si las condiciones exigidas por el artículo 1.3 de Decisión de la Comisión Europea 28 de octubre de 2009 para reconocer la protección que otorga el principio de confianza legítima, resumidas en el apartado 170 de la citada Decisión, esto es, haber convenido una obligación irrevocable antes del 21 de diciembre de 2007, por parte de una empresa española adquirente, de poseer directa o indirectamente derechos en empresas extranjeras; en segundo lugar, que el contrato contuviera una condición suspensiva relacionada con el hecho de que la transacción en cuestión está sujeta a la autorización imperativa de una autoridad reguladora y, en tercer lugar, que la transacción se hubiera notificado antes del 21 de diciembre de 2007, deben venir todas ellas referidas a una única persona jurídica y a un único contrato, o, es posible apreciar dicha confianza legítima cuando han intervenido una empresa matriz con domicilio en el extranjero y su sucursal en España y se han firmado varios contratos por distintas sociedades del grupo.

**Quinto.** *Justificación suficiente de que el recurso planteado cuenta con interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia.*

1. Esta cuestión presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, porque en la sentencia recurrida se han aplicado normas que sustentan la razón de decidir sobre las que no existe jurisprudencia del Tribunal Supremo [ artículo 88.3.a) LJCA], y porque la doctrina fijada por la Sala de instancia puede ser gravemente dañosa para los intereses generales [ artículo 88.2.b) LJCA], y además, la cuestión planteada afecta a un gran número de situaciones [ artículo 88.2.c) LJCA], lo que hace conveniente un pronunciamiento del Tribunal Supremo que las esclarezca, en beneficio de la seguridad jurídica y de la consecución de la igualdad en la aplicación judicial del Derecho ( artículos 9.3 y 14 CE).

2. La sentencia del TJCE de 28 de julio de 2011 ha mantenido que el objetivo de la recuperación de las ayudas de estado ilegales consiste en restablecer la situación que existía en el mercado antes de la concesión de la ayuda. Ello es necesario para garantizar que la competencia no será falseada en el mercado interior, de conformidad con el artículo 3, letra g), del Tratado CE. En este contexto, el Tribunal ha subrayado que la recuperación de las ayudas ilegales e incompatibles no constituye una sanción (Asunto C-75/97, Bélgica contra Comisión [1999] REC I-03671, párrafo 65) sino la consecuencia lógica de su ilegalidad (Asunto C-183/91, Comisión contra Grecia [1993] REC I-3131, párrafo 16). Así pues, no puede considerarse desproporcionada en relación con los objetivos de las disposiciones del Tratado en materia de ayudas estatales (Asuntos acumulados C-278/92, C-279/92 y C-280/92, España contra Comisión [1994] REC I-04103, párrafo 75.)

Según aquél, "el restablecimiento de la situación anterior se logra una vez que el beneficiario devuelve la ayuda ilegal e incompatible, quien pierde así la ventaja de que había disfrutado sobre sus competidores en el mercado, y queda restablecida la situación anterior a la concesión de la ayuda" (Asunto C-348/93, Comisión contra Italia [1995] REC I-673, párrafo 27).

Para eliminar todas las ventajas financieras derivadas de la ayuda ilegal, se deben recuperar los intereses sobre las cantidades ilegalmente concedidas. Tales intereses deben ser equivalentes a las ventajas financieras resultantes de la entrega gratuita de los fondos en cuestión, durante un determinado período (Asunto C-459/93, Siemens contra Comisión [1995] REC II-1675, párrafos 97 a 101). Todo ello en aplicación del artículo 14, apartado 2 del Reglamento (CE) de procedimiento 659/1999, del Consejo, de 22 de marzo.

Además, ha insistido en que para que se ejecute plenamente una decisión de recuperación de la Comisión, las medidas adoptadas por un Estado miembro deben producir efectos concretos por lo que se refiere a la recuperación (Asunto C-415/03, Comisión contra Grecia, citado anteriormente) y que la recuperación debe ser inmediata (Asunto C-232/05, Comisión contra Francia.). Para que la recuperación alcance su objetivo, es, pues, esencial que la devolución de la ayuda se lleve a cabo sin demora.

Por otra parte, aunque el artículo 14, apartado 1, del Reglamento de procedimiento ha establecido que la Comisión no requerirá la recuperación de la ayuda si ello es contrario a un principio general del Derecho comunitario y los principios generales del Derecho comunitario más a menudo invocados en este contexto son los principios de

la confianza legítima y seguridad jurídica, es necesario señalar que el Tribunal ha dado una interpretación muy restrictiva a estos principios en el contexto de la recuperación.

En este recurso se plantea la aplicación restrictiva del concepto de confianza legítima, que es un concepto jurídico indeterminado.

Por su referencia a la realidad los conceptos jurídicos utilizados por las normas pueden ser determinados o indeterminados. Los conceptos determinados delimitan el ámbito de la realidad al que se refieren de una manera precisa e inequívoca, por el contrario, con la técnica de los conceptos jurídicos indeterminados la Ley refiere una esfera de la realidad cuyos límites no aparecen bien precisados en su enunciado, no obstante lo cual, es claro, que intentan delimitar un supuesto concreto; y al estar refiriéndose a supuestos concretos y no a vaguedades imprecisas la aplicación de tales conceptos o la calificación de circunstancias concretas no admite más que una solución, o se da o no se da el concepto. Lo esencial del concepto jurídico indeterminado es que la indeterminación del enunciado no se traduce en una indeterminación de las aplicaciones de éste, las cuales sólo permiten una unidad de solución justa en cada caso.

Los conceptos jurídicos indeterminados son conceptos de valor o de experiencia, su utilización es común en todas las esferas del derecho, y supone una técnica general e inexcusable de toda norma. Lo propio de todo concepto jurídico indeterminado, en cualquier sector del ordenamiento jurídico, es que su aplicación sólo permite una única solución justa, y así debe distinguirse del ejercicio de la potestad discrecional que permite una pluralidad de soluciones justas, en otras palabras, optar entre alternativas que son igualmente justas desde la perspectiva del derecho. La aplicación del concepto jurídico indeterminado es un caso de aplicación de la Ley, puesto que se trata de subsumir en una categoría legal, configurada no obstante su imprecisión de límites, con intención de acotar un supuesto concreto, unas circunstancias reales determinadas; justamente por ello es un proceso reglado, que se agota en el proceso intelectual de comprensión de una realidad en el sentido de que el concepto legal indeterminado ha pretendido, proceso en el que no interfiere ninguna decisión de voluntad del aplicador (en este caso la Sala de instancia).

La aplicación de los conceptos jurídicos indeterminados es un caso de aplicación e interpretación de la norma que ha creado el concepto, el Juez puede fiscalizar sin esfuerzo alguno tal aplicación, valorando si la solución a que con ella se ha llegado es la única solución justa que la Ley permite. Esta valoración parte de una situación de hecho determinada, la que la prueba le ofrece, pero su estimación jurídica la hace desde el concepto legal y es, por tanto, aplicación de la Ley.

La abstracción del concepto jurídico indeterminado no admite más que una sola solución justa en su aplicación a un supuesto de hecho determinado, pero la concreción de esa única solución no es siempre fácil, en la estructura del concepto jurídico indeterminado es identificable un núcleo fijo o zona de certeza, configurado por datos previos y seguros, una zona intermedia o de incertidumbre o halo del concepto, más o menos imprecisa, y finalmente, una zona de certeza negativa, también segura en cuanto a la exclusión del concepto.

En el caso examinado nos encontramos en el halo de incertidumbre del concepto jurídico indeterminado, porque el acuerdo irrevocable de compra de las acciones se suscribió por la empresa matriz Sonae Distribuição SGPS, SA, que es también quien designó a MCH, Sucursal en España, entidad integrante del grupo para subrogarse en su posición.

MCH, Sucursal en España lo que aceptó es subrogarse en la posición de Sonae Distribuição SGPS, SA, como demuestra la redacción de su carta de 19 de diciembre y el hecho de que Sonae acudiera a la firma el 31 de diciembre de 2007 del "closing acknowledgment".

El contrato que contenía la condición suspensiva relacionada con el hecho de que la transacción en cuestión estuviera sujeta a la autorización imperativa de una autoridad regulador era el contrato 26 de julio de 2007 que se suscribió entre Carrefour Nederland BV y Sonae Distribuição SGPS, SA, y no la aceptación de la cesión efectuada por MCH, Sucursal en España 19 de diciembre de 2007.

La beneficiaria de la ayuda ilegal no es quien suscribió el acuerdo de compra con Carrefour Nederland BV sino quien se subrogó en la posición de la compradora Sonae. Se trata de una relación a tres bandas en la que fue preciso la firma de varios contratos en fechas anteriores y posteriores a la publicación de la Decisión.

**3.** Además, la decisión de recuperación de ayudas ilegales está sometida a una estrecha vigilancia de la Comisión Europea que puede llevar el asunto al TJUE y, en caso de sentencia desfavorable para España, como es el caso, puede solicitar medidas específicas en caso de inejecución, como multas a tanto alzado o multas coercitivas ( artículo 23 del Reglamento 659/1999, del Consejo; artículo 28 del vigente Reglamento 2015/1589, del Consejo).

Por tanto, la sentencia puede contener una doctrina que puede ser gravemente dañosa para los intereses generales, al infringir la Decisión en lo que afecta a la interpretación y aplicación del principio de confianza legítima, lo que podría derivar en la exigencia de responsabilidad al Estado español.

Conviene, por lo tanto, un pronunciamiento del Tribunal Supremo que, cumpliendo su función uniformadora, sirva para dar respuesta a la cuestión nuclear que suscita este recurso de casación a fin de completar la jurisprudencia del Tribunal Supremo sobre el concepto jurídico indeterminado de confianza legítima en el ámbito de la recuperación de ayudas de Estado.

**Sexto.** *Admisión del recurso de casación. Normas que en principio serán objeto de interpretación.*

1. En virtud de lo dispuesto en el artículo 88.1 de la LJCA, en relación con el artículo 90.4 de la LJCA, procede admitir este recurso de casación, cuyo objeto será, por presentar interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia, la cuestión descrita en el razonamiento jurídico cuarto.

2. Las normas que en principio serán objeto de interpretación son:

2.1. El 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.

2.2. La Decisión de la Comisión Europea de 28 de octubre de 2009 (2011/5/CE), relativa a la amortización fiscal del fondo de comercio financiero para la adquisición de participaciones extranjeras C 45/07.

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA.

**Séptimo.** *Publicación en la página web del Tribunal Supremo.*

Conforme a lo dispuesto por el artículo 90.7 de la LJCA, este auto se publicará íntegramente en la página web del Tribunal Supremo.

**Octavo.** *Comunicación inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.*

Procede comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto, como dispone el artículo 90.6 de la LJCA, y conferir a las actuaciones el trámite previsto en los artículos 92 y 93 de la LJCA, remitiéndolas a la Sección Segunda de esta Sala, competente para su sustanciación y decisión de conformidad con las reglas de reparto.

Por todo lo anterior,

#### **LA SECCIÓN DE ADMISIÓN ACUERDA:**

**1º)** Admitir el recurso de casación núm. 6520/2022, preparado por el Abogado del Estado en representación y defensa de la Administración General del Estado, contra la sentencia dictada el 11 de mayo de 2022 por la Sección Segunda de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que estimó parcialmente el recurso contencioso-administrativo tramitado como procedimiento ordinario núm. 784/2021.

**2º)** La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Determinar si las condiciones exigidas por el artículo 1.3 de Decisión de la Comisión de de 28 de octubre de 2009 para reconocer la protección que otorga el principio de confianza legítima, resumidas en el apartado 170 de la citada Decisión, esto es, haber convenido una obligación irrevocable antes del 21 de diciembre de 2007, por parte de una empresa española adquirente, de poseer directa o indirectamente derechos en empresas extranjeras; en segundo lugar, que el contrato contuviera una condición suspensiva relacionada con el hecho de que la transacción en cuestión está sujeta a la autorización imperativa de una autoridad reguladora y, en tercer lugar, que la transacción se hubiera notificado antes del 21 de diciembre de 2007, deben venir todas ellas referidas a una única persona jurídica y a un único contrato, o, es posible apreciar dicha confianza legítima cuando han intervenido una empresa matriz con domicilio en el extranjero y su sucursal en España y se han firmado varios contratos por distintas sociedades del grupo.

**3º)** Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación:

3.1. El 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.

3.2. La Decisión de la Comisión Europea de 28 de octubre de 2009 (2011/5/CE), relativa a la amortización fiscal del fondo de comercio financiero para la adquisición de participaciones extranjeras C 45/07.

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA.



**4º)** Publicar este auto en la página web del Tribunal Supremo.

**5º)** Comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.

**6º)** Para su tramitación y decisión, remitir las actuaciones a la Sección Segunda de esta Sala, competente de conformidad con las normas de reparto.

El presente auto, contra el que no cabe recurso alguno, es firme ( artículo 90.5 de la LJCA).

Así lo acuerdan y firman.

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.