

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta)

de 14 de septiembre de 1999 *

En el asunto C-275/97,

que tiene por objeto una petición dirigida al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 177 del Tratado CE (actualmente artículo 234 CE), por el Finanzgericht Köln (Alemania), destinada a obtener, en el litigio pendiente ante dicho órgano jurisdiccional entre

DE + ES Bauunternehmung GmbH

y

Finanzamt Bergheim

una decisión prejudicial sobre la interpretación de la Directiva 78/660/CEE del Consejo, de 25 de julio de 1978, Cuarta Directiva basada en la letra g) del apartado 3 del artículo 54 del Tratado y relativa a las cuentas anuales de determinadas formas de sociedad (DO L 222, p. 11; EE 17/01, p. 55),

* Lengua de procedimiento: alemán.

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

integrado por los Sres.: J.-P. Puissochet, Presidente de Sala; P. Jann, D.A.O. Edward (Ponente), L. Sevón y M. Wathelet, Jueces;

Abogado General: Sr. P. Léger;

Secretario: Sr. R. Grass;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

- En nombre del Finanzamt Bergheim, por la Sra. A. Kohls, Regierungsdirektorin und Ständige Vertreterin des Vorstehers;
- en nombre del Gobierno alemán, por los Sres. A. Dittrich, Ministerialrat del Bundesministerium der Justiz, y C.-D. Quassowski, Regierungsdirektor del Bundesministerium für Wirtschaft, en calidad de Agentes;
- en nombre del Gobierno neerlandés, por el Sr. A. Bos, juridisch adviseur del Ministerie van Buitenlandse Zaken, en calidad de Agente;
- en nombre del Gobierno del Reino Unido, por el Sr. John E. Collins, Assistant Treasury Solicitor, en calidad de Agente;
- en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por los Sres. A. Caeiro, Consejero Jurídico principal, y A. Buschmann, funcionario nacional adscrito al Servicio Jurídico de la Comisión, en calidad de Agentes;

visto el informe del Juez Ponente;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 26 de noviembre de 1998;

dicta la siguiente

Sentencia

- 1 Mediante resolución de 16 de julio de 1997, recibida en el Tribunal de Justicia el 30 de julio siguiente, el Finanzgericht Köln planteó, con arreglo al artículo 177 del Tratado CE (actualmente artículo 234 CE), dos cuestiones prejudiciales sobre la interpretación de la Directiva 78/660/CEE del Consejo, de 25 de julio de 1978, Cuarta Directiva basada en la letra g) del apartado 3 del artículo 54 del Tratado y relativa a las cuentas anuales de determinadas formas de sociedad (DO L 222, p. 11; EE 17/01, p. 55; en lo sucesivo, «Directiva»).
- 2 Dichas cuestiones se suscitaron en el marco de un litigio entre DE + ES Bauunternehmung GmbH (en lo sucesivo, «DE + ES»), empresa constructora alemana, y el Finanzamt Bergheim (en lo sucesivo, «Finanzamt»).

Marco jurídico comunitario

- 3 El artículo 2, apartado 1, de la Directiva dispone:

«Las cuentas anuales comprenderán el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias, así como la memoria. Estos documentos formarán una unidad.»

- 4 El artículo 2, apartado 3, de la Directiva prevé:

«Las cuentas anuales deberán ofrecer una imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, así como de los resultados de la sociedad.»

- 5 El apartado 5 de este mismo artículo dispone lo siguiente:

«Cuando, en casos excepcionales, la aplicación de una disposición de la presente Directiva resultare contraria a la obligación prevista en el apartado 3, no se aplicará la disposición de que se trate, con el fin de ofrecer una imagen fiel con arreglo al apartado 3. Tal supuesto de inaplicación deberá mencionarse en la memoria y será debidamente motivado, con indicación de su influencia sobre el patrimonio, la situación financiera y los resultados. Los Estados miembros podrán precisar los casos excepcionales y establecer el régimen de inaplicación correspondiente.»

- 6 A tenor del artículo 20 de la Directiva:

«1. Las provisiones para riesgos y cargas tendrán por objeto cubrir pérdidas o deudas que estén claramente circunscritas en cuanto a su naturaleza pero que, en la fecha de cierre del balance, sean probables o ciertas pero indeterminadas en cuanto a su importe o en cuanto a la fecha de su producción.

2. Los Estados miembros podrán autorizar también la constitución de provisiones que tengan por objeto cubrir cargas que tengan su origen en el ejercicio o en un ejercicio anterior y que estén claramente circunscritas en cuanto a su

naturaleza pero que, en la fecha de cierre del balance, sean probables o ciertas pero indeterminadas en cuanto a su importe o en cuanto a la fecha de su producción.

3. Las provisiones para riesgos y cargas no podrán tener por objeto corregir los valores de los elementos del activo.»

7 Según el artículo 31 de la Directiva:

«1. Los Estados miembros garantizarán que la valoración de las partidas que figuran en las cuentas anuales se haga según los siguientes principios generales:

[...]

c) en todos los casos deberá observarse el principio de prudencia y, en particular:

aa) sólo podrán anotarse los beneficios obtenidos en la fecha de cierre del balance;

bb) deberán tenerse en cuenta todos los riesgos previsibles y las eventuales pérdidas que hubieran tenido su origen durante el ejercicio o en un ejercicio anterior, incluso si estos riesgos o pérdidas sólo se hubieran conocido entre la fecha de cierre del balance y la fecha en la que se hubiera establecido aquél;

- cc) deberán tenerse en cuenta las depreciaciones, cuando se salde el ejercicio con una pérdida o con un beneficio;
- d) se deberán tener en cuenta las cargas e ingresos relativos al ejercicio a que se refieran las cuentas, sin consideración de la fecha de pago o de cobro de tales cargas o ingresos;
- e) los elementos de las partidas del activo y del pasivo deberán valorarse por separado;
- f) el balance de apertura de un ejercicio deberá corresponder al balance de cierre del ejercicio precedente.

2. En casos particulares se admitirán excepciones a estos principios generales. Cuando se haga uso de tales excepciones, éstas deberán ser señaladas en la memoria y debidamente motivadas, con indicación de su influencia sobre el patrimonio, la situación financiera y los resultados.»

8 El artículo 42, párrafo primero, de la Directiva dispone:

«El importe de las provisiones para riesgos y cargas no podrá superar las necesidades.»

Marco jurídico nacional

- 9 El Derecho alemán fue adaptado a la Directiva mediante la Bilanzrichtliniengesetz (Ley de aprobación del Plan General de Contabilidad) de 19 de diciembre de 1985 (BGBl. I, p. 2355). Esta Ley fue insertada posteriormente en el Libro Tercero (artículos 238 a 342) del Handelsgesetzbuch (Código de Comercio alemán; en lo sucesivo, «HGB») de 10 de mayo de 1897 (BGBl. III, p. 4100-1).
- 10 Según la Körperschaftsteuergesetz (Ley del Impuesto sobre Sociedades; en lo sucesivo, «KStG»), el Impuesto sobre la renta de las sociedades se determinará a partir de los rendimientos de explotación calculados de acuerdo con la Einkommenssteuergesetz [Ley del Impuesto sobre la Renta; en lo sucesivo, «EStG»] (BGBl. 1990, p. 1898; rect. 1991 I, p. 808)]. Según la EStG, los rendimientos deberán calcularse conforme a las cuentas formuladas con arreglo a las normas contenidas en el HGB.
- 11 En virtud del artículo 7 de la Gewerbesteuerengesetz (Ley del Impuesto sobre Actividades Económicas), la base imponible del Impuesto sobre Actividades Económicas se calculará conforme a lo dispuesto en la EStG o en la KStG y, por consiguiente, asimismo según las normas contenidas en el HGB.

El litigio principal

- 12 Para ejecutar los contratos de obra que se le encargan DE + ES utiliza, además de a sus propios trabajadores, a trabajadores subcontratados. Al calcular el Impuesto sobre Sociedades y el Impuesto sobre Actividades Económicas correspondientes al ejercicio 1993, la demandante del litigio principal dotó una provisión global para la cobertura de los riesgos de garantía relativos a varias obras, que evaluó en el 2 % del volumen de negocios, en concepto de obligaciones que se contraen jurídicamente antes de la fecha de cierre del balance, pero cuyos efectos podían producirse con posterioridad a dicha fecha. Por consiguiente, solicitó deducir del impuesto la cantidad calculada.

- 13 DE + ES alegó que tal provisión era necesaria debido a la existencia de contratos de construcción celebrados el año anterior, cuya ejecución había sido defectuosa y que probablemente darían lugar, en los años venideros, a reclamaciones por vicios de construcción y a supuestos de *litisdenuciatio* en acciones de saneamiento.
- 14 El Finanzamt no niega que DE + ES esté obligada a garantizar la reparación de las obras que se consideran cubiertas por las provisiones para riesgos de garantía. Estas provisiones comprenden asumir la ejecución de reparaciones gratuitas, la minoración del precio pagado o el pago de daños y perjuicios. El Finanzamt tampoco discute la dotación de provisiones globales que cubran las deudas que se generarán después del cierre del balance, pero que económicamente pertenezcan al ejercicio de referencia.
- 15 En cambio, el Finanzamt rechaza aceptar la cuantía de la provisión solicitada, y propone una provisión correspondiente al 0,5 % del volumen de negocios de los dos últimos años. A este respecto, considera que, si una empresa desea consignar una provisión global por un nivel más elevado que el habitualmente comprobado en el sector de que se trate, debe probar que en el pasado se le reclamaron cantidades superiores al nivel habitual.
- 16 El Juez remitente indica que, en Derecho alemán, para que pueda dotarse una provisión global, las circulares relativas al Impuesto sobre la Renta (Einkommensteuer-Richtlinien; en lo sucesivo, «EStR»), que se basan en jurisprudencia consolidada, exigen que la causa de la obligación que origina la provisión sea anterior a la fecha de cierre del balance, y que existan serias probabilidades de que la obligación deba cumplirse (artículo R 31c, apartado 2, de las EStR).
- 17 Sin embargo, el Juez remitente estima que la obligación de valorar por separado los distintos elementos de las partidas del pasivo y del activo impuesta en el artículo 31, apartado 1, letra e), de la Directiva, obligación que, según el apartado 2 del mismo artículo, sólo admite excepciones en casos particulares y debidamente motivados, se opone a que se anoten en el pasivo del balance provisiones globales para riesgos y cargas.

18 En estas circunstancias, el Finanzgericht Köln decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las dos cuestiones prejudiciales siguientes:

«1) El hecho de que una empresa de construcción, que ejecuta sus contratos a través tanto de sus propios trabajadores como de empresas subcontratadas, dote una provisión para el cumplimiento de obligaciones de garantía contraídas después de la fecha de cierre del balance y no la dote en forma de provisión individual, en la que tenga en cuenta cada uno de los riesgos de garantía resultantes de determinados contratos, sino que la dote como una garantía global equivalente a un porcentaje fijo del volumen de negocios afectado por la garantía, ¿es conforme con las normas en materia de balances contenidas en la Directiva 78/660/CEE del Consejo, de 25 de julio de 1978, Cuarta Directiva relativa a las cuentas anuales (DO L 222, p. 11; EE 17/01, p. 55), según las cuales:

— las cuentas anuales deberán ofrecer una imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, así como de los resultados de la sociedad (artículo 2, apartado 3, de la Directiva);

— las provisiones para riesgos y cargas tendrán por objeto cubrir pérdidas o deudas que estén claramente circunscritas en cuanto a su naturaleza pero que, en la fecha de cierre del balance, sean probables o ciertas pero indeterminadas en cuanto a su importe o en cuanto a la fecha de su producción (artículo 20, apartado 1, de la Directiva);

— las provisiones para riesgos y cargas no podrán tener por objeto corregir los valores de los elementos del activo (artículo 20, apartado 3, de la Directiva);

— deberán tenerse en cuenta todos los riesgos previsibles y las eventuales pérdidas que hubieran tenido su origen durante el ejercicio o en un ejercicio anterior, incluso si estos riesgos o pérdidas sólo se hubieran conocido entre la fecha de cierre del balance y la fecha en que se hubiera establecido aquél [artículo 31, apartado 1, letra c), inciso bb), de la Directiva];

— los elementos de las partidas del activo y del pasivo deberán valorarse por separado [artículo 31, apartado 1, letra e), de la Directiva], y

— el importe de las provisiones para riesgos y cargas no podrá superar las necesidades (artículo 42, primera frase, de la Directiva)?

2) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión:

¿En qué circunstancias puede dotarse tal provisión global para riesgos y cargas?, ¿cuáles son los criterios aplicables para su valoración y a qué porcentaje debe corresponder —incumbiendo, en su caso, tal estimación al propio comerciante—, considerando, además, que existe la posibilidad, aunque limitada, de ejercitar acciones de repetición contra los trabajadores de la propia empresa o contra los de empresas subcontratadas? ¿A quién debe perjudicar la imposibilidad de realizar comprobaciones cuando existan dudas sobre el importe necesario de tal provisión? »

- 19 Con carácter preliminar, procede recordar que, en Alemania, el Impuesto sobre Sociedades y el Impuesto sobre Actividades Económicas se calculan sobre la base del balance elaborado con arreglo a la Ley de adaptación del Derecho nacional a la Directiva.

- 20 En las cuestiones que plantea, el Juez nacional expone diversos problemas que procede examinar de forma sucesiva.
- 21 En primer lugar, es necesario determinar si la Directiva se opone a que se dote una provisión para la cobertura de riesgos de garantía, como los del presente caso, por obligaciones jurídicamente contraídas antes de la fecha de cierre del balance, pero cuyos efectos sólo podrán aparecer después de la fecha de dicho cierre.
- 22 En caso de respuesta negativa, deberá examinarse, en segundo lugar, si cada riesgo de garantía debe evaluarse por separado o si es posible —o, incluso, llegado el caso, necesario— dotar una provisión global para la cobertura del conjunto de dichos riesgos.
- 23 Por último, en tercer lugar, procede verificar si la dotación de tal provisión puede, *a priori*, limitarse a un porcentaje fijo del volumen de negocios sobre el que recae la garantía.
- 24 El artículo 20, apartado 1, de la Directiva establece la obligación de anotar las provisiones para riesgos y cargas en el pasivo del balance de la sociedad. Según los términos de esta disposición, las provisiones para la cobertura de riesgos de garantía deberán anotarse en el pasivo siempre y cuando tales riesgos constituyan cargas que estén claramente circunscritas en cuanto a su naturaleza y sean probables, pero indeterminadas en cuanto a su cuantía o a la fecha en que se producirán.
- 25 En efecto, como ha indicado el Gobierno alemán, las responsabilidades derivadas de tales garantías pueden implicar la obligación, a cargo de la sociedad de que se trate, de efectuar trabajos de reparación de forma gratuita, de sustituir determinadas prestaciones, de minorar el precio pagado o de abonar daños y perjuicios por no haberse cumplido ciertas prestaciones. Aun cuando sólo

sobrevengan algunos de estos riesgos de garantía, éstos constituyen deudas a las que, de materializarse, la sociedad no podrá sustraerse y que, por consiguiente, deberían anotarse en el pasivo aunque aún no sea posible precisar si la sociedad se verá obligada a asumirlas, y en qué medida, ni evaluar su cuantía exacta.

- 26 Cualquier otra interpretación del artículo 20 de la Directiva tendría como consecuencia que tales deudas potenciales no figurarían en el balance, lo que provocaría una sobreestimación del patrimonio. Este resultado sería incompatible no sólo con el principio de prudencia, cuya observancia prescribe el artículo 31, apartado 1, letra c), de la Directiva, sino también con el principio de imagen fiel, cuyo respeto constituye el objetivo primordial de la Directiva (véase la sentencia de 27 de junio de 1996, Tomberger, C-234/94, Rec. p. I-3133, apartado 17, rectificada mediante auto del Tribunal de Justicia de 10 de julio de 1997, no publicado en la Recopilación), y según el cual las cuentas anuales de las sociedades objeto de la Directiva deben ofrecer una imagen fiel de su patrimonio, de su situación financiera y de sus resultados (véanse el cuarto considerando y el artículo 2, apartados 3 y 5, de la Directiva).
- 27 Procede señalar, a continuación, que este último principio exige, por una parte, que las cuentas reflejen las actividades y operaciones que se estime que deben describir y, por otra, que los datos contables se proporcionen en la forma que se considere más válida y más adecuada para satisfacer las necesidades de información de los terceros, sin perjudicar a los intereses de la sociedad.
- 28 Procede, pues, examinar si los riesgos de garantía, como aquellos que se cuestionan en el procedimiento principal, deben evaluarse por separado, de modo que sea necesario dotar una provisión distinta para cada riesgo de garantía.
- 29 A este respecto, el artículo 31, apartado 1, letra e), de la Directiva prevé que los elementos de las partidas del activo y del pasivo deberán valorarse por separado. Esta disposición se aplica asimismo a las provisiones contempladas en el artículo 20, apartado 1, de la Directiva.

- 30 El principio de valoración por separado enunciado en el artículo 31, apartado 1, letra e), de la Directiva no se aplica, sin embargo, de forma absoluta. En efecto, en virtud del artículo 31, apartado 2, en casos particulares se admiten excepciones.
- 31 Puesto que la Directiva no precisa qué debe entenderse por «casos particulares», procede interpretar esta expresión a la luz del objetivo perseguido por esta Directiva, según el cual, como se indica en el apartado 26 de la presente sentencia, las cuentas anuales de las sociedades deben dar una imagen fiel de su patrimonio, de su situación financiera y de sus resultados (véase asimismo, en este sentido, la sentencia Tomberger, antes citada).
- 32 Los casos particulares a los que se refiere el artículo 31, apartado 2, son, pues, aquellos para los que una valoración por separado no ofrecería una imagen lo más fiel posible de la situación financiera real de la sociedad de que se trate.
- 33 Como ya se ha indicado, los riesgos de garantía cuestionados en el procedimiento principal constituyen deudas potenciales respecto a las que no puede precisarse ni la cuantía ni la fecha en la que se producirán. La dotación de una provisión distinta para cada riesgo de garantía podría provocar una distorsión de la imagen de la situación financiera de la correspondiente sociedad, lo cual sería contrario al principio de imagen fiel.
- 34 De lo antedicho resulta que debería dotarse una provisión única para la totalidad de dichos riesgos cuando, como en el presente caso, la evaluación global de esta provisión es el medio apropiado para garantizar la imagen fiel de la cuantía de los gastos que engrosarán el pasivo.
- 35 Por lo que respecta al cálculo del importe de la provisión global, procede señalar, como ha observado el Gobierno alemán, que la Directiva no contiene ninguna indicación sobre cuáles son los requisitos, los criterios de evaluación y el importe

porcentual en virtud de los cuales se autoriza a dotar provisiones globales. De ello se deduce que estas provisiones sólo pueden configurarse en las condiciones fijadas por las diferentes legislaciones nacionales.

- 36 Sin embargo, la competencia de las autoridades nacionales, a este respecto, queda limitada por la Directiva. En primer lugar, según el objetivo principal de ésta, las cuentas anuales deben ofrecer una imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la sociedad. En segundo lugar, conforme al artículo 42, apartado 1, de la Directiva, el importe de las provisiones para riesgos y gastos no podrá exceder las necesidades. Por consiguiente, los criterios de evaluación establecidos por las autoridades nacionales deberán respetar estos dos requisitos.
- 37 Los criterios de evaluación de las provisiones globales establecidos por las autoridades nacionales deberán, pues, permitir tener en cuenta la experiencia adquirida por la sociedad considerada o por las otras empresas que actúen en el mismo sector en cuanto a las reclamaciones de garantía relativas a contratos similares. Los criterios pertinentes al respecto podrían ser, en particular, el tipo de construcción de que se trate, la probabilidad de que se materialice el riesgo, el coste probable de tal contingencia, la extensión de la reclamación a los subcontratistas, la posibilidad de ejercer acciones contra éstos y, por último, cualquier otro criterio pertinente para obtener la mejor evaluación posible de los riesgos.
- 38 Por consiguiente, la Administración no puede limitar *a priori* y de forma abstracta la dotación de la provisión global para riesgos de garantía a un porcentaje fijo del volumen de negocios sobre el que recaigan las garantías.
- 39 En cambio, la empresa de que se trate no puede fijar tal provisión global por encima de un nivel razonable, habida cuenta del riesgo considerado.

- 40 Procede, pues, responder a las cuestiones planteadas que la Directiva impone la dotación de una provisión para riesgos de garantía, como aquellos que se cuestionan en el procedimiento principal, para obligaciones contraídas jurídicamente antes de la fecha de cierre del balance, pero cuyos efectos sólo puedan aparecer después de dicha fecha. Deberá dotarse una única provisión para el conjunto de dichos riesgos cuando, como en el presente caso, una evaluación global de esta provisión sea el medio apropiado para garantizar la imagen fiel de la cuantía de los gastos que engrosarán el pasivo. A falta de normativa comunitaria que regule específicamente el método y los criterios de evaluación del importe de las provisiones para gastos y riesgos, éstas deberán determinarse en el marco de las condiciones fijadas por las diferentes normativas nacionales, pero siempre y cuando las cuentas anuales ofrezcan una imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la sociedad y siempre que el importe de las provisiones no exceda las necesidades de dicha sociedad.

Costas

- 41 Los gastos efectuados por los Gobiernos alemán, neerlandés y del Reino Unido, y por la Comisión de las Comunidades Europeas, que han presentado observaciones ante este Tribunal de Justicia, no pueden ser objeto de reembolso. Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas.

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

pronunciándose sobre las cuestiones planteadas por el Finanzgericht Köln mediante resolución de 16 de julio de 1997, declara:

La Directiva 78/660/CEE del Consejo, de 25 de julio de 1978, Cuarta Directiva basada en la letra g) del apartado 3 del artículo 54 del Tratado y relativa a las cuentas anuales de determinadas formas de sociedad, impone la dotación de una provisión para riesgos de garantía, como aquellos que se cuestionan en el procedimiento principal, por obligaciones contraídas jurídicamente antes de la fecha de cierre del balance, pero cuyos efectos sólo puedan aparecer después de dicha fecha. Deberá dotarse una única provisión para el conjunto de dichos riesgos cuando, como en el presente caso, una evaluación global de esta provisión sea el medio apropiado para garantizar la imagen fiel de la cuantía de los gastos que engrosarán el pasivo. A falta de normativa comunitaria que regule específicamente el método y los criterios de evaluación del importe de las provisiones para gastos y riesgos, éstas deberán determinarse en el marco de las condiciones fijadas por las diferentes normativas nacionales, pero siempre y cuando las cuentas anuales ofrezcan una imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la sociedad y siempre que el importe de las provisiones no exceda las necesidades de dicha sociedad.

Puissochet

Jann

Edward

Sevón

Wathelet

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 14 de septiembre de 1999.

El Secretario

El Presidente de la Sala Quinta

R. Grass

J.-P. Puissochet