CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL SR. PHILIPPE LÉGER

presentadas el 26 de noviembre de 1998 *

1. ¿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 [1] (en lo sucesivo, «Cuarta Directiva»), autoriza la anotación en el pasivo del balance de una sociedad de responsabilidad limitada de provisiones para riesgos de garantía, valoradas de forma global? Ésta es, básicamente, la cuestión prejudicial que plantea el Finanzgericht Köln (Alemania).

Disposiciones pertinentes de la Cuarta Directiva

2. La Cuarta Directiva, en aras de la protección de los socios y de los terceros, tiene por objeto la coordinación de las disposiciones nacionales relativas a la estructura y al contenido de las cuentas anuales y del informe de gestión, a las formas de valoración, así como a la publicidad de estos documentos en lo que se refiere especialmente a la sociedad anónima y a la sociedad de responsabilidad limitada. [2]

3. Con este fin, enuncia determinados principios que deben aplicarse con ocasión de la formulación de dichas cuentas.

4. El apartado 3 del artículo 2 de la Cuarta Directiva establece así que las cuentas anuales de una sociedad deberán ofrecer una imagen fiel de su patrimonio, de su situación financiera, así como de sus resultados (en lo sucesivo, «principio de imagen fiel»).

5. El apartado 5 de esta misma disposición precisa que cuando, en casos excepcionales, la aplicación de una disposición de la Cuarta Directiva resultare contraria al principio de imagen fiel, no se aplicará la disposición de que se trate con el fin de asegurar el respeto de dicho principio, tras haber mencionado dicha inaplicación en la memoria y haberla motivado debidamente.

6. El apartado 1 del artículo 20 de la Cuarta Directiva define las provisiones para riesgos y cargas. Estas tienen «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

* Lengua original: francés.

1 — DO L 222, p. 11; EE 17/01, p. 55.

2 — Primer considerando.

indeterminadas en cuanto a su importe o en cuanto a la fecha de su producción».

7. El artículo 31 de la Cuarta Directiva enuncia los principios generales que deben observar los Estados miembros con ocasión de la valoración de las partidas que figuran en las cuentas anuales.

8. Así, el apartado 1 del artículo 31 de la Cuarta Directiva dispone:

«[...]

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

[...]

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;

[...]

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;

[...]»

9. Por otra parte, únicamente en casos excepcionales el apartado 2 del artículo 31 de la Cuarta Directiva admite excepciones a los principios enunciados en el apartado 1.

10. Por último, el párrafo primero de su artículo 42 indica: «El importe de las provisiones para riesgos y cargas no podrá superar las necesidades.»

Disposiciones nacionales pertinentes

11. El Derecho alemán fue adaptado a la Cuarta Directiva por la Bilanzrichtliniengesetz (Ley relativa al Plan General de Contabilidad), de 19 de diciembre de 1985.[3] Dicha Ley se incorporó al Libro Tercero (artículos 238 a 342) del Handelsgesetzbuch (Código de Comercio; en lo sucesivo, «HGB») de 10 de mayo de 1897.[4]

12. A tenor del apartado 1 del artículo 243 del HGB, «las cuentas anuales deberán formularse de conformidad con los principios de una ordenada contabilidad».

13. En los apartados 1 y 3 del artículo 249 se precisa que únicamente podrán constituirse provisiones si las deudas son inciertas y si son inminentes pérdidas derivadas de operaciones en curso.

14. Los puntos 3 y 4 del apartado 1 y el apartado 2 del artículo 252 del HGB reproducen, fundamentalmente, las disposiciones de las letras c), d) y e) del apartado 1 del artículo 31 de la Cuarta Directiva. En efecto, disponen que los activos y pasivos deben ser valorados por separado a la fecha de cierre del balance; que la valoración debe respetar el principio de prudencia, en particular, que deben considerarse todos los riesgos y pérdidas previsibles que hayan nacido hasta la fecha de cierre, aun cuando no se conozcan hasta el período comprendido entre la fecha de cierre y la de formulación del balance, y que sólo pueden tenerse en cuenta los beneficios obtenidos a la fecha de cierre. Por otro lado, se menciona asimismo que las excepciones, especialmente motivadas, a los principios enunciados únicamente se permiten en casos excepcionales.

15. Ejecutando el párrafo primero del artículo 42 de la Cuarta Directiva, el apartado 1 del artículo 253 del HGB indica que «las provisiones únicamente deben reflejarse por el importe que sea necesario de conformidad con una valoración mercantil razonable».

16. La Körperschaftsteuergesetz (Ley del Impuesto sobre Sociedades; en lo sucesivo, «KStG») y la Körperschaftsteuer (Impuesto sobre Sociedades) se basan en los beneficios de explotación calculados, a su vez, con arreglo a la Einkommenssteuergesetz (Ley del Impuesto sobre la Renta; en lo sucesivo, «EStG»).[5] Esta última Ley exige que la valoración de los beneficios se realice basándose en las cuentas formuladas con arreglo a las normas contenidas en el HGB.

17. De conformidad con el artículo 7 de la Gewerbesteuergesetz (Ley del Impuesto de Actividades Económicas), la base del

3 — BGBl. I, p. 2355.
4 — BGBl. III, p. 4100-1.
5 — BGBl. 1990, p. 1898, corr. 1991 I, p. 808.

impuesto exigido con arreglo a esta Ley se calcula de conformidad con la EStG o la KStG y, por tanto, también con arreglo a las normas contenidas en el HGB.

Hechos y procedimiento

18. DE + ES Bauunternehmung GmbH (en lo sucesivo, «demandante»), sociedad constructora alemana, ejecuta las obras que se le encargan utilizando, además de sus propios trabajadores asalariados, subcontratistas.

19. Con ocasión del cálculo de la Körperschaftsteuer y de la Gewerbesteuer (Impuesto de Actividades Económicas) que adeudaba con respecto al ejercicio 1993, la demandante deseaba constituir una provisión global para los riesgos de garantía relativos a determinadas obras en concepto de obligaciones nacidas antes de la fecha de cierre del balance, si bien sus efectos podían ponerse de manifiesto con posterioridad a dicha fecha, que valoró en el 2 % del volumen de negocios afectado por la garantía. En consecuencia, solicitó una exención del impuesto equivalente al importe así valorado. No se discute que está obligada a garantizar la reparación de los defectos de construcción que se pongan de manifiesto en el período de dos a cinco años a partir de la terminación de las obras ni que el resultado de las acciones de repetición eventualmente ejercidas contra los trabajadores o las empresas subcontratistas es incierto.

20. El Finanzamt Bergheim (en lo sucesivo, «demandado») no discute la validez de la dotación de provisiones globales para cubrir este tipo de deudas, sino el importe solicitado en el presente caso. Propone una provisión equivalente al 0,5 % del volumen de negocios de los dos últimos años.

21. La demandada interpuso un recurso ante el Finanzgericht Köln destinado a obtener la modificación de las liquidaciones impugnadas, incluida la consideración de una provisión para riesgos de garantía equivalente al 2 % del volumen de negocios, es decir, a 88.396 DM.

22. El demandado estima que, si una empresas reivindica una provisión global de nivel más elevado que el habitualmente comprobado en el sector de que se trata, debe probar que, en el pasado, ha recibido reclamaciones superiores al nivel habitual. Ahora bien, en el caso de autos, el demandado, afirmando que los elementos de prueba aportados por la demandante no bastaban para justificar su solicitud, acordó denegarla.

23. El Juez remitente indica que, para que en el Derecho alemán pueda constituirse dicha provisión, las directrices relativas al impuesto sobre la renta [Einkommensteuer-

Richtlinien (EStR)] y una reiterada jurisprudencia exigen que la causa de la obligación que origina la provisión sea anterior a la fecha de cierre del balance y que la materialización de esta obligación pueda preverse seriamente (R 31c, apartado 2, EStR).

24. Ahora bien, el órgano jurisdiccional remitente piensa que la obligación de valorar por separado los diferentes elementos de las partidas del pasivo y del activo que figura en la letra e) del apartado 1 del artículo 31 de la Cuarta Directiva, a la que sólo se admiten excepciones en casos excepcionales y debidamente motivadas de conformidad con el apartado 2 de la misma disposición, se opone a la anotación en el pasivo del balance de provisiones globales para riesgos y cargas.

25. Por esta razón, aunque el litigio principal se refiere directamente al cálculo de la base imponible de dos impuestos alemanes, a saber, la Körperschaftsteuer y la Gewerbesteuer, materias que no pertenecen al ámbito de aplicación del Derecho comunitario, el órgano jurisdiccional nacional estimó que no podía resolver el litigio del que conocía sin dilucidar, previamente, la interpretación que debe hacerse de determinadas disposiciones de la Cuarta Directiva y, en consecuencia, planteó al Tribunal de Justicia dos cuestiones prejudiciales, redactadas del siguiente modo:

«1) ¿Es compatible 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, 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 (apartado 3 del artículo 2);

— 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 (apartado 1 del artículo 20);

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

— 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 formulado aquél [inciso bb) de la letra c) del apartado 1 del artículo 31];

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

— el importe de las provisiones para riesgos y cargas no podrá superar las necesidades (párrafo primero del artículo 42),

el hecho de que una empresa constructora, que ejecuta sus contratos utilizando tanto a sus propios trabajadores como a subcontratistas, constituya una provisión para riesgos de garantía relativa a obligaciones nacidas después de la fecha de cierre del balance, no en forma de provisión individual, teniendo en cuenta cada uno de los riesgos de garantía resultantes de determinados contratos, sino como provisión global equivalente a un porcentaje fijo del volumen de negocios afectado por la garantía?

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

¿Con qué requisitos, conforme a qué criterios de valoración y por importe de qué porcentaje, en su caso en función de la estimación del propio comerciante, puede constituirse tal provisión global, considerando, además, las eventuales acciones de repetición que pueden ejercerse contra los propios trabajadores y los subcontratistas, acciones que ofrecen, sin embargo, unas posibilidades de prosperar sólo limitadas, y a quién debe perjudicar la imposibilidad de aportar la prueba cuando existan dudas sobre el importe necesario de la provisión?»

Observación preliminar

26. La Comisión y el Gobierno alemán se interrogan acerca de la competencia de este Tribunal para responder a las cuestiones planteadas, en la medida en que la solución del litigio principal no depende directamente de la aplicación de normas comunitarias, sino de una legislación nacional —a saber, las normas nacionales de Derecho fiscal relativas a la determinación de la base imponible de impuestos directos— ajena a la competencia del Tribunal de Justicia, para después admitir esta competencia basándose en la jurisprudencia de este

Tribunal de 17 de julio de 1997, Leur-Bloem. [6]

27. Comparto esta opinión. En efecto, de dicha sentencia se desprende que «[...] sólo cabe declarar la inadmisión de una petición de decisión formulada por un órgano jurisdiccional nacional en los supuestos en los que, o bien resulte que el procedimiento del artículo 177 ha sido desviado de su finalidad y se utiliza en realidad para hacer que este Tribunal de Justicia se pronuncie mediante un litigio artificial, o bien sea evidente que la disposición de Derecho comunitario sometida a la interpretación de este Tribunal de Justicia no puede aplicarse, ni directa ni indirectamente, a los hechos del procedimiento principal [...]». [7]

No sucede así, estimó el Tribunal de Justicia, en el caso de las «[...] cuestiones prejudiciales relativas a disposiciones comunitarias en situaciones en las que los hechos del procedimiento principal se sit[úan] fuera del ámbito de aplicación del Derecho comunitario pero en las que dichas disposiciones de este Derecho [han] sido declaradas aplicables bien por el Derecho nacional bien en virtud de meras disposiciones contractuales [...] En efecto [...] las disposiciones nacionales y contractuales que reproduc[en] las [d]isposiciones comunitarias no limit[an] la aplicación de estas últimas.» [8]

28. En el presente caso, el Juez remitente estima que la interpretación del concepto de «provisiones para riesgos y cargas», considerado en su contexto comunitario, es necesaria para la solución del litigio del que conoce. En efecto, este concepto que figura en la Cuarta Directiva fue incorporado íntegramente a la Ley nacional y extendido a situaciones análogas, puramente internas, a las contempladas por la Directiva (a saber, para la determinación de la base imponible de impuestos directos).

29. Es ésta la razón por la cual, de conformidad con esta jurisprudencia, procede considerar que «[...] cuando una normativa nacional se atiene, para resolver una situación interna, a las soluciones aplicadas en Derecho comunitario con objeto, especialmente, de evitar la aparición de discriminaciones en contra de los propios nacionales [...] existe un interés comunitario manifiesto en que, con el fin de evitar futuras divergencias de interpretación, las disposiciones o los conceptos tomados del Derecho comunitario reciban una interpretación uniforme, cualesquiera que sean las condiciones en que tengan que aplicarse [...]». [9]

30. La circunstancia de que la solución del litigio principal no depende directamente de la aplicación de disposiciones comunitarias no puede, habida cuenta de las circunstancias del presente caso, arrojar dudas sobre la competencia del Tribunal de Justicia.

31. Así pues, mi examen se referirá a la cuestión de si la Cuarta Directiva se opone

6 — Asunto C-28/95, Rec. p. I-4161.
7 — *Ibidem*, apartado 26.
8 — *Ibidem*, apartado 27.
9 — *Ibidem*, apartado 32.

a la anotación en el pasivo del balance de provisiones globales para riesgos y cargas en concepto de obligaciones nacidas antes de la fecha de cierre del balance, pero cuyos efectos pueden ponerse de manifiesto con posterioridad a dicha fecha, y si define el régimen de dichas provisiones, en particular en lo que respecta a la carga de la prueba y a los criterios de valoración de su importe.

Primera cuestión

32. De la fundamentación de la resolución de remisión se desprende que, a pesar de su tenor, con su primera cuestión el Juez nacional desea dilucidar si los principios de imagen fiel y de prudencia, así como la obligación de valorar por separado los elementos de las partidas del pasivo y del activo, se oponen a la anotación en el pasivo del balance de provisiones, valoradas de forma global, para riegos de garantía relativos a determinadas obras, con respecto a obligaciones *nacidas antes de la fecha de cierre del balance y cuyos efectos pueden producirse después de dicha fecha.*

33. No sólo pienso que la Cuarta Directiva no se opone a que, en un caso comparable al del litigio principal, este tipo de provisiones sean objeto de una valoración global, sino que el respeto de dichos principios obliga a una sociedad que se encuentre en circunstancias como las del presente caso a anotarlas en el pasivo del balance.

34. Recuérdese que estamos en presencia de una solicitud de anotación, en el balance de una sociedad de responsabilidad limitada dedicada a la construcción de edificios, de provisiones motivadas por el deseo de poder hacer frente a las consecuencias pecuniarias que pudieran derivarse de acciones en garantía eventualmente ejercidas a raíz de obras de construcción ejecutadas durante un determinado ejercicio, de las que todavía no se han puesto de manifiesto defectos o cuando los defectos que sí se han puesto de manifiesto no han generado todavía de forma efectiva la responsabilidad de esta empresa. Se trata, pues, de riegos o cargas que muy probablemente se materializarán, aunque su valoración precisa es delicada en razón de la incertidumbre acerca de la fecha de ejecución efectiva de la garantía o del importe de la garantía reclamada.

35. Estos supuestos responden, de manera muy exacta, a la definición de las provisiones para riesgos y cargas contenida en el artículo 20 de la Cuarta Directiva.

36. Recordaré, en efecto, que el apartado 1 de este artículo 20 define las provisiones para riesgos y cargas estableciendo que 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» y que el apartado 2 de esta misma disposición autoriza «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».

37. Difícilmente, por tanto, cabe dudar que el derecho a constituir dichas provisiones está reconocido en la Cuarta Directiva en favor de las sociedades constructoras, como es la demandante.

38. Por otra parte, pienso que el respeto del principio de imagen fiel, considerado por el legislador comunitario como el objetivo primordial perseguido por la Cuarta Directiva, exige la anotación de las provisiones para riesgos y cargas en el pasivo del balance y obliga a las sociedades a valorar del modo más preciso posible sus necesidades en esta materia. A mi entender, el apartado 1 del artículo 20 de la Cuarta Directiva no sólo se inspira directamente en el principio de prudencia, a lo que me referiré más adelante, sino que constituye también una aplicación significativa del principio de imagen fiel.

39. Recordaré que este principio, que figura en el apartado 3 del artículo 2 de la Cuarta Directiva, obliga a los Estados miembros a coordinar las disposiciones nacionales relativas a la estructura y al contenido de las cuentas anuales de las sociedades, de manera que dichas cuentas proporcionen una *imagen fiel* del patrimonio, de la situación financiera, así como de los resultados de la sociedad. Este principio se considera fundamental y, para subrayar su primacía sobre los restantes principios enunciados en la Cuarta Directiva, el apartado 5 de la misma disposición indica que «[c]uando, 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 [...]».

40. El Tribunal de Justicia confirmó esta interpretación en la sentencia de 27 de junio de 1996, Tomberger, [10] a tenor de la cual declaró que «el principio de la "imagen fiel" [...] constituye [el] objetivo primordial [de la Cuarta Directiva]».

41. En el presente caso, se trata de permitir a los socios y acreedores de la sociedad interesada conocer su verdadera situación patrimonial, que no podrían apreciar si no figurasen en el balance cargas resultantes de obligaciones nacidas antes de la fecha de cierre del balance, pero cuyos efectos se pondrán de manifiesto después de dicha fecha. Por tanto, cuando una carga o pérdida tiene grandes probabilidades de materializarse, el principio de imagen fiel exige a la sociedad reflejarla en el balance. Además, la primacía que el Tribunal de

10 — Asunto C-234/94, Rec. p. I-3133, apartado 17.

Justicia otorga al principio enunciado en el apartado 5 del artículo 2 implica que, si entra en conflicto con otros principios previstos por la Cuarta Directiva, estos últimos deben ceder a su favor.

42. Comprobemos si la anotación en el pasivo del balance de una provisión para riesgos y cargas valorada de forma global no contraviene los principios de prudencia y de valoración por separado.

43. El respeto del principio de prudencia se prescribe en la letra c) del apartado 1 del artículo 31 de la Cuarta Directiva. Obliga a las sociedades a presentar un balance que tenga en cuenta la totalidad de los acontecimientos que puedan afectar a las garantías patrimoniales de los acreedores de la empresa. Ello significa que sólo pueden anotarse los beneficios obtenidos a la fecha de cierre del balance, aunque deben tenerse en cuenta *todos los riesgos previsibles y las pérdidas eventuales* que se hayan originado 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 de formulación de este último; las depreciaciones, al margen de que el ejercicio se salde con una pérdida o con un beneficio, así como los ingresos y cargas relativos al ejercicio a que se refieran las cuentas, *sin consideración de la fecha de pago o de cobro de tales cargas o ingresos* [incisos aa), bb) y cc) de la letra c) y letra d) del apartado 1 del artículo 31].

44. Los costes de ejecución de las obras durante el ejercicio comprenden claramente, por tanto, el importe de las indemnizaciones que se adeudarían en caso de ejecución de la garantía prestada por dichas obras. En consecuencia, el importe de dicha garantía eventual es relativo al ejercicio de que se trata, aun cuando las sumas adeudadas en este concepto no puedan liquidarse hasta ejercicios futuros.

45. Así pues, el principio de prudencia debe interpretarse en el sentido de que obliga a una sociedad como la demandante a anotar en el pasivo de su balance las pérdidas o deudas resultantes de acciones en garantía que puedan ser ejercidas a raíz de obras de construcción ejecutadas durante un determinado ejercicio, aun cuando los defectos todavía no se hayan puesto de manifiesto o cuando los defectos que se hayan puesto de manifiesto no hayan generado todavía de forma efectiva su responsabilidad.

46. En la sentencia Tomberger del Tribunal de Justicia, antes citada, éste subrayó que la observancia del artículo 31 de la Cuarta Directiva condiciona, además, la correcta aplicación del principio de imagen fiel.

47. En efecto, declaró: «En cuanto al artículo 31 de la Cuarta Directiva, es preciso recordar que ésta pretende la coordinación de las disposiciones nacionales relativas a la estructura y al contenido de las cuentas anuales de determinadas formas de sociedad [...] Para coordinar el contenido de las cuentas anuales, esta Directiva

prevé el principio de la "imagen fiel", cuya observancia constituye su objetivo primordial [...]»;[11] que «[l]a aplicación del principio de la imagen fiel debe guiarse, en la medida de lo posible, por los principios generales contenidos en el artículo 31 de la Cuarta Directiva. En el caso de autos, los principios enunciados en los incisos aa) y bb) de la letra e) y en la letra d) del apartado 1 del artículo 31 tienen particular importancia»,[12] y que: «[d]e estas [d]isposiciones resulta que el hecho de tomar en cuenta el conjunto de elementos —beneficios obtenidos, cargas, ingresos, riesgos y pérdidas— que corresponden realmente al ejercicio de referencia permite garantizar la observancia del principio de la imagen fiel».[13]

48. En cuanto a la obligación de valoración por separado, figura en la letra e) del apartado 1 del artículo 31 de la Cuarta Directiva, que dispone que: «los elementos de las partidas del activo y del pasivo deberán valorarse por separado».

49. El Juez remitente y la Comisión piensan que la obligación de valorar por separado los distintos elementos referidos se opone a una valoración global de las provisiones para riesgos y cargas, y que deben acreditarse circunstancias excepcionales para poder establecer excepciones a aquélla. En cambio, las partes en el procedimiento principal, al igual que los Estados miembros que han intervenido, estiman que la Cuarta Directiva autoriza la constitución de una provisión global relativa a diversas deudas indeterminadas de la misma naturaleza, sin que sea necesario acreditar circunstancias excepcionales en virtud del apartado 2 de su artículo 31.

50. En mi opinión, los conceptos de «valoración por separado» y «valoración global» no se oponen ni se contradicen. Dicho de otro modo, una valoración por separado puede efectuarse de forma global o a tanto alzado.

51. Prueba de ello es, a mi entender, el tenor de los apartados 1 y 2 del artículo 20 y del párrafo primero del artículo 42 de la Cuarta Directiva. En efecto, de la lectura de ambas disposiciones se desprende que la constitución de provisiones para riegos y cargas está autorizada aun cuando el importe de las pérdidas o deudas sea indeterminado, siempre y cuando no supere las necesidades. Una valoración global responde necesariamente a esta definición. Mi respuesta habría sido enteramente distinta si el legislador comunitario hubiera exigido que el importe de todos los elementos de las partidas del activo y del pasivo se determine de forma precisa.

52. Según mi parecer, al imponer el respeto de la obligación de valoración por separado, el legislador comunitario contribuye a garantizar la correcta aplicación de la norma general e imperativa según la cual «[q]ueda prohibida toda compensación entre partidas de activo y de pasivo, o entre partidas de ingresos y de gastos», que figura en el artículo 7 de la Cuarta Direc-

11 — Sentencia Tomberger, citada en la nota 10 *supra*, apartado 17.

12 — *Ibidem*, apartado 18.

13 — *Ibidem*, apartado 22.

tiva y se recuerda, más concretamente en materia de constitución de provisiones para riesgos y cargas, en el apartado 3 de su artículo 20, al enunciar que: «Las provisiones para riesgos y cargas no podrán tener por objeto corregir los valores de los elementos del activo.»

53. Debo, por lo tanto, concluir que la Cuarta Directiva no se opone a la anotación en el pasivo del balance de las sociedades de provisiones para riesgos de garantía valoradas de forma global. [14]

Segunda cuestión

54. De los fundamentos jurídicos de la resolución de remisión se desprende que, con su segunda cuestión, el órgano jurisdiccional remitente, con el fin de calcular la base de los impuestos directos adeudados por la demandante, desea dilucidar si la Cuarta Directiva define el régimen de las provisiones para riesgos y cargas, en particular en lo que respecta a los criterios de valoración de su importe.

55. Procede subrayar que la Cuarta Directiva no contiene ninguna norma relativa a la determinación de la base imponible de los impuestos directos. Por tanto, no establece ninguna norma que permita determinar hasta qué importe, según qué criterios y conforme a qué régimen una sociedad puede obtener la deducción fiscal de las provisiones para riegos y cargas anotadas en el pasivo de su balance. Esta lógica se justifica por la inexistencia de un nexo, en la Cuarta Directiva, entre el contenido de las cuentas anuales de las sociedades y la tributación, aun cuando se permite la existencia de dicho nexo, reflejado en las cuentas. [15]

56. Tal como lo subrayó el Tribunal de Justicia, aún recientemente, en la sentencia de 15 de mayo de 1997, Futura Participations y Singer, [16] «[...] no se ha previsto ninguna armonización de las normas nacionales relativas a la determinación de la base imponible de los impuestos directos. En consecuencia, cada Estado miembro establece sus propias normas para determinar tanto los beneficios, rendimientos, gastos, deducciones y exenciones, como los importes correspondientes a los mismos que han de tenerse en cuenta para el cálculo de las bases liquidables o de las pérdidas que puedan ser objeto de compensación.»

14 — Que yo sepa, en la mayoría de los Estados miembros no existen normas explícitas de valoración global de las provisiones para riesgos y cargas. No obstante, están admitidas claramente en cinco Estados: en Austria (véase, en particular, Geist, R.: *Kommentar zum Handelsgesetzbuch*, pp. 1593 y ss., especialmente pp. 1689 y ss.); en Francia *(Code général des impôts*, artículo 39-1-5°); en el Reino Unido *(Statements of Standard Accounting Practice*, 18, rule 6) y, excepcionalmente, en la medida en que estén debidamente motivadas, en Alemania (apartado 2 del artículo 252 del HGB) y en Luxemburgo (Conseil d'État, de 7 de febrero de 1962, Comptoir des fers et métaux, n° 5735, y Conseil d'État, de 8 de julio de 1953, Mayer-Reiffers, n° 5015).

15 — Véase, por ejemplo, el artículo 30 de la Cuarta Directiva, que dispone que «[l]os Estados miembros podrán permitir que los impuestos sobre el resultado procedente de las actividades ordinarias y los impuestos sobre el resultado excepcional, se agrupen y anoten en la cuenta de pérdidas y ganancias en una partida que figure antes de la partida "Otros impuestos que no figuran en las partidas anteriores". En este caso, la partida "Resultado procedente de las actividades ordinarias, deducidos impuestos" que figura en los esquemas de los artículos 23 al 26, quedará suprimida.
Cuando se aplique esta excepción, las sociedades deberán dar indicaciones en la Memoria sobre las proporciones en las que los impuestos sobre el resultado gravan el resultado procedente de las actividades ordinarias y el resultado excepcional.»

16 — Asunto C-250/95, Rec. p. I-2471, apartado 33.

57. Debo deducir de ello que las normas relativas a la determinación de la base imponible de los impuestos directos en lo que respecta, en particular, a la carga de la prueba y a los criterios de valoración de las provisiones para riesgos y cargas no entran en el ámbito de aplicación del Derecho comunitario, sino que corresponden a la competencia exclusiva de los Estados miembros.

Conclusión

58. Por las razones que quedan expuestas, propongo al Tribunal de Justicia que responda del siguiente modo a las cuestiones planteadas por el Finanzgericht Köln:

«1) 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, no se opone a que una sociedad de responsabilidad limitada dedicada a la construcción de edificios constituya una provisión para riesgos de garantía relativa a obligaciones nacidas antes de la fecha de cierre del balance, aunque sus efectos se materializarán después de dicha fecha, no por separado en función de riesgos de garantía particulares relativos a determinadas obras, sino de forma global, por importe de un porcentaje fijo del volumen de negocios afectado por la garantía.

2) A falta de armonización de las normas nacionales relativas a la determinación de la base imponible de los impuestos directos, la competencia para establecer las normas relativas a la deducibilidad fiscal de las provisiones para riesgos y cargas corresponde exclusivamente a los Estados miembros.»