

La armonización contable europea, las NIC/NIIF y su influencia en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades

JOSÉ MANUEL CALDERÓN CARRERO
Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de La Coruña

ANDRÉS BÁEZ MORENO

Profesor Contratado Doctor

Universidad Pública de Navarra

SUMARIO.—1. OBJETO DEL TRABAJO: EL SISTEMA DE DETERMINACIÓN MATERIAL Y EL DERECHO CONTABLE EUROPEO.—2. LA JURISPRUDENCIA «DZODZI» Y SUS EFECTOS EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. CUESTIÓN PREJUDICIAL E INTERPRETACIÓN CONFORME AL DERECHO COMUNITARIO.—2.1. La jurisprudencia «Dzodzi». Fundamentos y consistencia.—2.2 Las posibles inconsistencias de la jurisprudencia «Dzodzi». El planteamiento del problema en la imposición societaria con «determinación material».—2.2.1. El planteamiento de la cuestión prejudicial por los tribunales internos.—2.2.2 ¿Interpretación conforme a la IV Directiva del Derecho Contable interno al que remite el TRLIS?—3. EL PROBLEMA A LA LUZ DE LA REFORMA CONTABLE ESPAÑOLA. LA INFLUENCIA DE LAS NIC/NIIF EN LA BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.—3.1. ¿Es aplicable la jurisprudencia «Dzodzi» a las relaciones entre Derecho Contable interno de las cuentas anuales y NIC/NIIF «comunitarizadas» para su aplicación a las cuentas consolidadas de grupos cotizados?—3.2 La influencia *de facto* de las NIC/NIIF comunitarizadas en las normas reguladoras del balance mercantil y su posible efecto fiscal.—BIBLIOGRAFÍA.

1. OBJETO DEL TRABAJO: EL SISTEMA DE DETERMINACIÓN MATERIAL Y EL DERECHO CONTABLE EUROPEO

Desde la aprobación de la Ley 43/1995, de 27 diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), la regulación de la base imponible en dicho Impuesto se hace descansar parcialmente sobre la normativa contable. En este sentido, el artículo 10.3 de la LIS (actual Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, TRLIS) establece que

«en el método de estimación directa, la base imponible se calculará, corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en esta Ley, el resultado contable determinado de acuerdo con las normas previstas en el Código de Comercio, en las demás leyes relativas a dicha determinación y en las disposiciones que se dicten en desarrollo de las citadas normas».

De entre las dos opciones básicas de regulación de la base imponible de los impuestos empresariales –*balance fiscal autónomo* y sistemas de *determinación material del balance fiscal por el balance mercantil*– la LIS se ha pronunciado adoptando el segundo lo que ha hecho aflorar, en los últimos años, no pocos problemas de este peculiar sistema de relaciones que, por otro lado, no constituye, ni mucho menos, una excepción en el Derecho Comparado¹.

De entre los múltiples problemas que plantea el denominado principio de determinación material del balance fiscal por el balance mercantil (principio de determinación material en adelante) este trabajo pretende centrarse en uno de ellos que, al menos en España, no parece haber suscitado excesivo interés doctrinal aun cuando su excepcional interés teórico, y sus extraordinarias (e imprevisibles) consecuencias prácticas hubieran aconsejado lo contrario². Nos referimos, en concreto, a la jurisprudencia del TJUE³ en materia contable y sus repercusiones sobre la base imponible del Impuesto sobre Sociedades⁴. Hasta el momento, el TJUE se ha pronunciado en tres ocasiones

1. Sobre muchos de estos problemas en el Impuesto sobre Sociedades español: BÁEZ MORENO (2005), 542 pgs. Sobre los sistemas de relaciones entre normativa contable y normativa fiscal en los países de nuestro entorno: SCHÖN (2005), pg. 872; ESSERS (2009) y ENDRES *et aliter* (2007).
2. Notable excepción en este sentido son los comentarios –críticos en muchas ocasiones– elaborados por un grupo de Profesores de las Universidades de La Coruña y Cádiz. Aunque tendremos ocasión de volver sobre ellos a lo largo del trabajo conviene citarlos de antemano, y en conjunto, pues en ellos podrá encontrar el lector una exposición sintética de los principales problemas que deben tratarse así como reflexiones críticas de gran valor: MARTÍN JIMÉNEZ (1998), pgs. 484-486. CAAMAÑO ANIDO, CALDERÓN CARRERO y MARTÍN JIMÉNEZ (2000), pgs. 415-419. MARTÍN JIMÉNEZ (2000), pgs. 490-493. MARTÍN JIMÉNEZ (2004), pgs. 220-225. Para un primer entendimiento del problema y un avance de algunas conclusiones al respecto puede consultarse: BÁEZ MORENO, Andrés (2005), pgs. 437-456.
3. Como se sabe, la entrada en vigor del Tratado de Lisboa ha traído consigo, entre otras cosas, cambios en la denominación de las instituciones europeas. Muy en particular, el TJCE ha pasado a denominarse TJUE y es esta última la terminología que adoptamos en este trabajo por razones de actualidad, a pesar de que la mayor parte de la jurisprudencia comunitaria que citamos haya sido dictada por el TJCE. Respecto a las disposiciones de los Tratados a las que nos referimos, hemos optado por citar tanto los artículos del antiguo TCE como su correspondencia en el actual Tratado de Funcionamiento de la UE (TFUE).
4. Los problemas, y las soluciones que se apunten, podrán aplicarse también a las reglas que disciplinan los regímenes de determinación de la base imponible de los rendi-

en esta materia interpretando distintos preceptos de la Cuarta Directiva del Consejo de 25 julio 1978 relativa a las cuentas anuales de determinados tipos de sociedad (Directiva 78/660/CEE)⁵ (en adelante IV Directiva). En principio, las reglas de la Directiva se refieren, única y exclusivamente, a los supuestos comprendidos en su propio ámbito de aplicación, esto es, las cuentas anuales de determinados tipos de sociedad: la sociedad anónima, la sociedad de responsabilidad limitada y la sociedad comanditaria por acciones⁶. El problema se plantea, a efectos fiscales, por el hecho de que nuestro sistema de imposición empresarial, como antes señalamos, ha decidido adoptar el denominado principio de determinación material al remitir la regulación del régimen de determinación de la base imponible del Impuesto a la normativa contable, a salvo lógicamente de los denominados ajustes extracontables. Y es precisamente por ese motivo por el que se plantean dos de los interrogantes a los que pretende dar respuesta este trabajo: en primer lugar si la jurisdicción contencioso-administrativa (y los Tribunales Económico-Administrativos) pueden recurrir a la cuestión prejudicial para aclarar el sentido de determinados preceptos contables que integran el régimen de determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, aplicables exclusivamente en virtud de la remisión operada por el artículo 10.3 del TRLIS. Y, en segundo lugar, si existe un deber de interpretación conforme a la Directiva de dichos preceptos, que obligue a los tribunales y órganos administrativos españoles a aplicar la jurisprudencia del TJUE en materia contable también en aquellos tributos que remiten parte de su regulación a dicha normativa.

Este mismo problema se ha planteado en todos los Estados Miembros de la UE que han adoptado un sistema de determinación material y no es, por consiguiente, una cuestión nueva. Sin embargo, el proceso de reforma contable acometido en los últimos años y que ha cristalizado en España, de un lado, en la Ley 16/2007, de adaptación de la legislación mercantil en materia contable para su armonización internacional con base en la normativa de la UE (Ley 16/2007 en adelante) y, de otro, en la aprobación del Real Decreto 1514/2007, de 16 diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad (PGC/2007 en adelante) ha complicado notable-

mientos de actividades económicas (estimación directa normal y estimación directa simplificada) en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

5. Sentencia *Waltraud Tomberger* contra *Gebrüder von der Wettern GmbH* de 27 junio 1996 (C-234/94) (TJCE 1996, 115), Sentencia *DE+ES Bauunternehmung GmbH* contra *Finanzamt Bergheim* de 14 septiembre 1999 (C-275/97) (TJCE 1999, 188) y Sentencia de 7 enero 2003, *Banque internationale pour l'Afrique occidentale SA (BIAO)* contra *FA für Growunternehmen in Hamburg* (C-306/99) (TJCE 2003, 1).
6. Éste es el ámbito de aplicación que se desprende del artículo 1.1 de la IV Directiva.

mente las estructuras normativas sobre las que se asienta la solución de los problemas citados anteriormente.

Hasta la ejecución del proceso de reforma contable antes descrito, los modelos de relación normativa entre el Impuesto sobre Sociedades, la normativa contable interna y la normativa contable europea resultan relativamente sencillos. La LIS, en los términos antes descritos, remite parcialmente la regulación de la base imponible al Derecho Contable interno (de rango legal o reglamentario) que, a su vez, es fruto de la trasposición del Derecho Contable Europeo y, particularmente, de la IV Directiva. En este contexto, las cuestiones relativas al planteamiento de la cuestión prejudicial y a la interpretación conforme a la Directiva del Derecho Contable interno al que la LIS se remite, sin dejar de ser complejas, responden a un esquema tradicional.

No obstante, la paulatina incorporación del modelo NIC/NIIF al Derecho Contable europeo ha subvertido por completo ese esquema tradicional, complicando sobremanera las relaciones normativas descritas. El principio de determinación material pervive, y es que la Ley 16/2007 mantiene intacto el modelo de relación entre normas contables y normas fiscales, vigente desde la aprobación de la LIS. Sin embargo, la forma de incorporación de las Normas Internacionales de Contabilidad/Normas Internacionales de Información Financiera al Derecho Europeo de las Cuentas Consolidadas y de las Cuentas individuales, como, sobre todo, su ulterior trasposición a la disciplina contable interna (particularmente de las cuentas individuales) ha desembocado en un sistema de relaciones complejo, confuso e inacabado que, con toda seguridad, obliga a replantear las dos cuestiones básicas a las que pretende dar respuesta este trabajo. Con el fin de aclarar la nueva situación normativa, hacemos una breve referencia a dicho proceso de incorporación y sus particulares consecuencias para el Derecho Contable español.

El aumento de la comparabilidad de los estados financieros, como requisito de la integración de los mercados de capitales europeos, aconsejaban el establecimiento de un sistema contable único para todos los países de la Unión. Así se proyectó, de un lado, la introducción de las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC)⁷, de forma obligatoria, para las cuentas consolidadas de los grupos cotizados en Bolsa. De otro lado, se propuso la reforma

7. La reforma de organismo emisor de estas normas (IASB) en 2001, condujo también a un cambio terminológico respecto de las mismas. Si hasta el momento éstas se designaban como Normas Internacionales de Contabilidad (*International Accounting Standards*) las emitidas a partir de esa fecha reciben el nombre de Normas Internacionales de Información Financiera (*International Financial Reporting Standards*).

de las Directivas Europeas de Balances, en el sentido de acercarlas, también, a dichas normas internacionales.

Los resultados normativos de estos planteamientos no se hicieron esperar. El Reglamento 1606/2002 del Parlamento y del Consejo de 19 julio ese mismo año (en adelante Reglamento-NIC), estableció, en su artículo 4, que, a partir de 1 enero 2005, las sociedades que se rijan por la ley de un Estado Miembro, deben elaborar sus cuentas consolidadas conforme a las normas internacionales de contabilidad si, en la fecha de cierre del balance, sus valores han sido admitidos a cotización en un mercado regulado de cualquier Estado Miembro. El artículo 5 del mismo Reglamento concede a los Estados Miembros la facultad de imponer o permitir la elaboración de las cuentas consolidadas de grupos no cotizados y de las cuentas individuales conforme a esas mismas normas. Por otra parte, fruto del segundo objetivo fijado en la Comunicación de junio 2000, son las Directivas 2001/65/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 27 septiembre por la que se modifican las Directivas 78/660/CEE y 86/635/CEE en lo que se refiere a las normas de valoración aplicables en las cuentas anuales y consolidadas de determinadas formas de sociedad, así como de los bancos y otras entidades financieras (en adelante Directiva-*fair value*)⁸ y 2003/51/CE del Parlamento Europeo y del Consejo de 18 junio 2003 por la que se modifican las Directivas 78/660/CEE, 86/635/CEE y 91/674/CEE del Consejo sobre las cuentas anuales y consolidadas de determinadas formas de sociedades, bancos y otras entidades financieras y empresas de grupo (en adelante Directiva de modernización)⁹. Es en este contexto en el que debe entenderse la reforma contable operada en España en los últimos años y que, a la postre, va a condicionar enormemente las cuestiones que se planteaban más arriba en torno a la «comunitarización» de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

Por consiguiente, al legislador español se le abrían dos opciones a la hora de proceder a la reforma del modelo contable. De un lado, aprobar una reforma de extensión mínima que se limitara a adaptar el derecho interno a las Directivas *fair value* y de *modernización* antes citadas. De otro, acometer un proyecto más ambicioso, que supusiera, realmente, una transformación radi-

8. Esta reforma introduce en las Directivas de Balances la posibilidad de valorar determinados activos (instrumentos financieros) por su valor razonable, superando así el tradicional y exclusivo apego de las Directivas Europeas al criterio del coste histórico.
9. La «Directiva de modernización» pretende objetivos más amplios. En su intención de aproximar las Directivas de Balances al acervo NIC/NIIF, acerca el concepto de provisión para riesgos y gastos a su regulación en la contabilidad internacional y extiende el criterio del valor razonable a activos distintos de los instrumentos financieros. Sobre la Directiva de modernización con mayor detalle: SANZ GADEA (2004), pgs. 88-89.

cal del Derecho español de las cuentas anuales. Esta última fue, como veremos inmediatamente, la opción por la que optaron la Ley 16/2007 y el PGC/2007.

Una vez decidida la transformación radical del Derecho Contable interno para su adaptación a las NIC/NIIF existían, de nuevo, dos opciones de política legislativa. De un lado, permitir o imponer, a todas las sociedades, la elaboración de sus cuentas individuales de acuerdo con las reglas NIC/NIIF, incorporadas por Reglamentos Comunitarios para las cuentas consolidadas de grupos de sociedades cotizados (*incorporación de NIC/NIIF en bloque*). De otro, operar una reforma global del modelo contable interno, inspirado en la normativa contable internacional, pero que no supusiera una incorporación en bloque (*incorporación selectiva de las NIC/NIIF*). Esta adaptación selectiva fue recomendada por el Libro Blanco para la reforma de la Contabilidad en España que, tras sopesar algunos pros y contras del modelo de incorporación en bloque, recomendó «que todas las empresas españolas, cotizadas o no y con independencia de su tamaño, apliquen en la elaboración de las cuentas individuales exclusivamente la normativa contable española, la cual necesariamente debería contener criterios de valoración y presentación compatibles con las NIC/NIIF y su Marco Conceptual para evitar que las empresas españolas tengan que llevar un sistema contable dual al confeccionar los estados consolidados»¹⁰. Y éste fue, precisamente el modelo por el que optaron tanto la Ley 16/2007 como el PGC/2007.

Esta opción de política legislativa se pone de manifiesto, con rotunda claridad, en la Ley 16/2007¹¹ así como en la Exposición de Motivos del Plan

10. Informe sobre la situación actual de la contabilidad en España y líneas básicas para abordar su reforma (Libro Blanco para la reforma de la Contabilidad en España), pg. 93. Véase también el libro elaborado por el IEF 2006 de *Estudios sobre las NIC y el Impuesto sobre Sociedades en la UE* (Ed. BUNES; LASARTE), IEF, Madrid, 2006.
11. Señala la Exposición de Motivos de dicha Ley: «La principal recomendación de los expertos fue la de considerar conveniente que los principios y criterios contables que las empresas españolas deben aplicar en la elaboración de las cuentas anuales individuales han de ser los recogidos en la normativa nacional, si bien se entiende que para lograr la adecuada homogeneidad de la información contable suministrada por los distintos sujetos, nuestra normativa debe estar en sintonía con lo regulado en las Normas Internacionales de Información Financiera adoptadas por la Unión Europea» [...] «En este contexto y atendiendo a las razones expuestas, es donde debe situarse la presente reforma de la Legislación mercantil en materia contable incluida en el Código de Comercio y LSA. Sobre la base del marco jurídico establecido por las Directivas contables, la filosofía que ha presidido la elaboración de la Ley y que debe guiar su posterior desarrollo reglamentario, ha sido la de ajustarse a los criterios incluidos en los Reglamentos de la Unión Europea por los que se adoptan las Normas Internacionales de Información Financiera, en aquellos aspectos sustanciales que dichos Reglamentos regulen con carácter obligatorio». Por su

General de Contabilidad de 2007¹². Más allá de esta evidencia, lo que interesa poner de manifiesto es que el resultado final, particularmente por lo que se refiere al PGC/2007, que es la norma operativa a estos efectos, es un producto normativo de dudoso origen, sólo parcialmente inspirado en las NIC/NIIF que se incorporan de forma selectiva y, en ocasiones, de manera incompleta; en definitiva nos encontramos ante unas «NIC/NIIF a la española». Seguramente existían motivos de peso para excluir una incorporación en bloque de las NIC/NIIF al Derecho contable interno español¹³ –probablemente también para lo contrario¹⁴– pero lo cierto es que parece bastante evidente que el legislador español en ningún momento se planteó las graves e inciertas consecuencias que semejante sistema de incorporación podía comportar en el futuro¹⁵.

Este trabajo pretende centrarse en un primer momento (epígrafe 2) en los problemas interpretativos que plantea el modelo de determinación de la base imponible asumido por la LIS, teniendo en cuenta que el objeto de armonización por la IV Directiva no es el régimen de determinación de la

parte la Disposición Final 1ª de la Ley 16/2007 autoriza al Gobierno para que, mediante Real Decreto, apruebe «El Plan General de Contabilidad, así como sus modificaciones y normas complementarias; en concreto, las normas para la formulación de las cuentas anuales consolidadas, al objeto de desarrollar los aspectos contenidos en la presente Ley. Todo ello, de conformidad con lo dispuesto en las Directivas Comunitarias y teniendo en consideración las normas internacionales de información financiera adoptadas por los Reglamentos de la Unión Europea».

12. Señala el PGC/2007: «El Plan General de Contabilidad constituye el desarrollo reglamentario en materia de cuentas anuales individuales de la legislación mercantil, que ha sido objeto de una profunda modificación, fruto de la estrategia diseñada por la Unión Europea en materia de información financiera, de las recomendaciones que, a la vista de la citada estrategia, formuló la Comisión de expertos que elaboró el Informe sobre la situación actual de la contabilidad en España y líneas básicas para abordar su reforma, y de la decisión en el marco antes descrito de armonizar nuestra legislación mercantil contable a los nuevos planteamientos europeos». Nótese, no obstante, que el ICAC ha destacado la autonomía de la regulación contable española respecto de las NIC/NIIF, en el sentido que a falta de norma contable específica no resultan de aplicación supletoria las NIIF (BOICAC 74/2008). Tal posicionamiento no limita el potencial interpretativo de las NIC/NIIF respecto de la normativa contable española, pero sí queda en entredicho su *vis expansiva* por vía de aplicación supletoria.
13. En este sentido convendría quizás revisar el Libro Blanco para la Reforma de la Contabilidad en España a la búsqueda de esos motivos.
14. Sobre esta cuestión particularmente en Alemania: BÁEZ MORENO (2005), pgs. 458-459.
15. Resulta curioso comprobar cómo estos mismos problemas pueden surgir también en relación con otras iniciativas legislativas –Proyecto de Base Imponible Común Consolidada– que adoptan las NIC/NIIF como punto de partida. Ver sobre esta cuestión: ZORNOZA y BÁEZ (2008), pgs. 277-279.

base imponible de los impuestos que recaen sobre el beneficio empresarial. En este sentido, se analizará la jurisprudencia del TJUE sobre este particular (conocida como jurisprudencia «Dzodzi» [TJCE 1991, 68]), su aplicación al Impuesto sobre Sociedades y las más que fundadas críticas que sus dos principales consecuencias (planteamiento de cuestión prejudicial e interpretación del Derecho Tributario interno conforme a las Directivas de Balances) pueden acarrear. Sobre la base de las anteriores reflexiones, se analizará más en profundidad la cuestión desde la óptica del Derecho Contable vigente, estudiando cómo el nuevo modelo, y su peculiar relación con las NIC/NIIF adoptadas para las cuentas consolidadas de grupos cotizados, complican aún más la cuestión (epígrafe 3).

En último análisis, lo que tratamos de exponer es la influencia que pueden desplegar las NIC/NIIF en la interpretación de la normativa contable española y por ende en la determinación de la base imponible del IS.

2. LA JURISPRUDENCIA «DZODZI» Y SUS EFECTOS EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. CUESTIÓN PREJUDICIAL E INTERPRETACIÓN CONFORME AL DERECHO COMUNITARIO

A día de hoy la denominada «interpretación conforme a la Directiva» constituye una realidad plenamente asentada y aceptada sin mayores reparos. En definitiva, las autoridades nacionales al resolver las dudas que surjan en la determinación del sentido de las normas resultantes de la trasposición de una Directiva, deben atenerse a la dicción y, sobre todo, a la finalidad de ésta –que en no pocas ocasiones habrá sido puesta de manifiesto por el TJUE en respuesta a las distintas cuestiones prejudiciales planteadas por los tribunales de los Estados Miembros¹⁶–. Si se traslada esta idea al Derecho Contable interno que regula las cuentas individuales, las consecuencias parecen evidentes a primera vista: los tribunales nacionales, deben interpretar el Derecho Contable interno conforme a la Directiva (y en particular a la IV Directiva) y, en aquellos casos en que puedan surgir dudas interpretativas, plantear la correspondiente cuestión prejudicial ante el TJUE conforme al artículo 267 del Tratado de Lisboa¹⁷.

16. SSTJUE *Von Colson* C-14/83, *Harz* C-79/83 y *Marleasing* C-106/89 (TJCE 1991, 78), entre otras. Vid. STEINER y WOODS (2009), pgs. 124 y ss.

17. En relación con el Derecho Contable interno ésta es una conclusión compartida de forma prácticamente unánime en la doctrina europea. Sólo en Alemania, tradicionalmente reacia a ceder cualquier género de soberanía (incluso interpretativa) en materia contable, se ha puesto en cuestión esta realidad. Sobre la posición de algunos sectores doctrinales en esta materia en Alemania puede verse: BÁEZ MORENO (2005), pg. 439.

No obstante, y como ya adelantamos en la introducción a este trabajo, esta solución no resulta tan evidente cuando las normas contables se aplican fuera del ámbito estricto marcado por la propia Directiva como consecuencia de que el legislador nacional, con instrumentos técnicos de la más diversa naturaleza, adopta la solución comunitaria para un supuesto de relevancia estrictamente interna. Éste es exactamente el problema que pretende analizar este trabajo.

Respecto de estas particulares situaciones, que son extraordinariamente frecuentes incluso fuera del ámbito del Derecho Tributario, el TJUE ha elaborado, en los últimos 25 años, una doctrina, más o menos uniforme, de acuerdo con la cual el TJUE también es competente para conocer de estos casos a través de la cuestión prejudicial y, debe entenderse, aunque no siempre se haga explícito, que, del mismo modo, las autoridades nacionales también están obligadas a realizar una interpretación conforme al Derecho Comunitario en estos casos. En este epígrafe nos ocuparemos particularmente de esta línea jurisprudencial. En primer lugar describiremos su desarrollo, sus fundamentos y, en última instancia, su propia coherencia interna pues, aunque normalmente pretende presentarse como una línea jurisprudencial uniforme, existen algunos pronunciamientos (antiguos y recientes) que apuntan quizás a una crisis evidente en su propio seno. Una vez descrita esta línea jurisprudencial, formularemos algunas consideraciones críticas en torno a la misma, muy centradas en la cuestión específica de las reglas de determinación de la base imponible en los impuestos que recaen sobre el beneficio empresarial.

2.1. LA JURISPRUDENCIA «DZODZI». FUNDAMENTOS Y CONSISTENCIA

El problema de los supuestos puramente internos –no incluidos *prima facie* en el ámbito de aplicación de una norma comunitaria– a los que dicha norma resulta aplicable en virtud de una disposición de derecho nacional, no se plantea sólo en la imposición de las rentas empresariales y ni siquiera es exclusivo del Derecho Tributario¹⁸. Antes al contrario, el TJUE ha tenido

18. Aunque el número de sentencias que afrontan este problema en materia tributaria es mayoritario: Sentencia del TJUE de 26 septiembre 1985, *Thomasdünger*, Asunto C-166/84; Sentencia del TJUE de 8 noviembre 1990, *Gmurzynska-Bscher v. Oberfinanzdirektion Köln*, Asunto C-231/89, Rec. I-4003 (TJCE 1991, 75); Sentencia del TJUE de 17 julio 1997, *Bernd Giloy v. Hauptzollamt Frankfurt am Main-Ost*, Asunto C-130/95, Rec. I-4291 (TJCE 1997, 157); Sentencia del TJUE de 17 julio 1997, *Leur-Bloem v. Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen Amsterdam 2*, Asunto C-28/95, Rec. I-4161 (TJCE 1997, 156); Sentencia del TJUE de 3 diciembre 1998, *Marcel Schoonbroodt, Marc Schoonbroodt y Transports A.M. Schoonbroodt SPRL v. Estado belga*, Asunto C-247/97, Rec. I-8095 (TJCE 1998, 305); Sentencia del TJUE de 14 septiembre 1999, *DE+ES*

que afrontar en multitud de ocasiones esa situación en ámbitos del ordenamiento tan heterogéneos como el Derecho de Extranjería¹⁹, el Derecho Agrícola²⁰, el Derecho Procesal²¹ el Derecho de la Propiedad Intelectual²² o, incluso, los modos y requisitos de adquisición de la propiedad inmobiliaria²³. Lo cierto es que existen dos fenómenos típicos en el derecho interno que propician que estas situaciones se presenten con cierta asiduidad. De un lado, debe hacerse referencia a aquellos supuestos en los que el Derecho interno remite la totalidad o parte de una regulación al Derecho Comunitario. De otro lado, es relativamente frecuente que el legislador nacional, al trasponer Directivas comunitarias, adopte una regulación idéntica o semejante para supuestos que, en principio, quedaban al margen del ámbito de aplicación de la misma²⁴.

En todo caso, lo que interesa reseñar es que el TJUE ha elaborado una jurisprudencia constante aplicable con independencia de que se esté ante un supuesto de remisión normativa o de trasposición ampliada. Este conjunto de sentencias, bautizadas como jurisprudencia «Dzodzi»²⁵, declaran la compe-

Bauunternehmung GmbH v. Finanzamt Bergheim, Asunto C-275/97, Rec. I-5331 (TJCE 1999, 188); Sentencia del TJUE de 11 enero 2001, *Kofisa Italia Srl v. Ministero delle Finanze*, Asunto C 1-99, Rec. I-207 (TJCE 2001, 8); Sentencia del TJUE de 11 octubre 2001, *Christiane Adam, señora de Urbing v. Administration de l'enregistrement et des domaines*, Asunto C-267/99, Rec. I-7467 (TJCE 2001, 274); Sentencia del TJUE de 15 enero 2002, *Andersen og Jensen ApS v. Skatteministeriet*, Asunto C-43/00 (TJCE 2002, 14); Sentencia del TJUE de 7 enero 2003, *Banque internationale pour l'Afrique occidentale SA (BIAO) v. FA für Growunternehmen in Hamburg*, C-306/99 (TJCE 2003, 1); Sentencia del TJUE de 29 abril 2004, *British American Tobacco Manufacturing BV v. Hauptzollamt Krefeld*, Asunto C-222/01 (TJCE 2004, 107); Sentencia del TJUE de 17 marzo 2005, *Staatssecretaris van Financiën v. J.H.M. Feron*, Asunto C-170/03 (TJCE 2005, 75).

19. Sentencia del TJUE de 18 octubre 1990, *Massam Dzodzi v. Belgian State*, Asuntos acumulados C-297/88 y C-197/89, ECR I-3763 (TJCE 1991, 68).
20. Sentencia del TJUE de 25 junio 1992, *Federconsorzi*, Asunto C-88/91, Rec. I-4035 (TJCE 1992, 128).
21. Sentencia del TJUE de 28 marzo 1995, *Kleinwort Benson Ltd. v. City of Glasgow district council*, Asunto C-346/93, Rec. I-615 (TJCE 1995, 36).
22. Sentencia del TJUE de 16 junio 1998, *Hermès International v. FHT Marketing choice BV*, Asunto C-53/96 (TJCE 1998, 139).
23. Sentencia del TJUE de 15 mayo 2003, *Doris Salzmänn*, Asunto C-300/01 (TJCE 2003, 142).
24. El fenómeno ha sido tan frecuente que, incluso, ha llegado recibir el término técnico de «trasposición ampliada» (*überschießende Umsetzung von Richtlinien*): HABERSACK; MAYER (1999), pgs. 913-921. BÄRENZ (2004), pgs. 83-84; 88-92; 114-125. Preferimos esta denominación a otra, más frecuente en la doctrina anglosajona, que refiere el fenómeno como «armonización espontánea» (*spontaneous harmonization*): BETLEM (1999), pg. 165.
25. Éste es el nombre con el que normalmente designa la doctrina a este conjunto de sentencias aunque, en puridad, fue en el asunto *Thomasdünger* C-166-84 la primera vez en la que el TJUE se declaró competente en situaciones como las que se anali-

tencia del TJUE para pronunciarse sobre cuestiones prejudiciales relativas a situaciones puramente internas a las que resulta de aplicación una norma comunitaria y lo hacen sobre la base de una serie de argumentos, repetidos de forma insistente, y que expondremos a continuación:

1) La cuestión prejudicial es un instrumento de cooperación entre el TJUE y los órganos jurisdiccionales nacionales y sólo a éstos corresponde apreciar la necesidad y la procedencia de una decisión prejudicial²⁶, salvo en aquellos casos en los que, o bien el procedimiento ha sido desviado de su finalidad, pretendiendo que el Tribunal se pronuncie sobre un litigio artificial, o bien resulta evidente que la disposición comunitaria cuya interpretación se solicita no puede aplicarse a los hechos del procedimiento principal²⁷.

zan. No obstante, el término parece adecuado pues fue en la Sentencia «Dzodzi» C-297/88 y C-197/89 (TJCE 1991, 68), la primera vez que el TJUE aportó argumentos que sustentaran su posición. En efecto, en *Thomasdünger* el TJUE se limitó a señalar: «[...] A ese respecto es suficiente señalar que, excepto en casos excepcionales en los que sea claro que el precepto cuya interpretación se pide al Tribunal no se aplica a los hechos que subyacen al procedimiento principal, el TJUE deja a la autoridad judicial nacional la determinación, a la luz de las circunstancias del caso, de si es necesaria la cuestión prejudicial para decidir la disputa». En todo caso, ciertos sectores de la doctrina alemana han criticado la falta de argumentación en la Sentencia *Thomasdünger*: HABERSACK; MAYER (1999), pg. 916. BÄRENZ (2001), pg. 693. BÄRENZ (2004), pg. 37. En el mismo sentido que el expuesto aquí: LEFÈVRE (2004), pgs. 503 y 508. También el Abogado General Tesauro en sus conclusiones de 31 enero en el asunto *Kleinwort Benson*, ECR, I-00615 (TJCE 1995, 36) (apartado 12).

26. *Thomasdünger*, C-166/84 (F. 11); «Dzodzi», Asuntos acumulados C-297/88 y C-197/89 (TJCE 1991, 68) (F. 33-34); *Gmurzynska-Bscher* (TJCE 1991, 75), Asunto C-231/89 (F. 18-19); *Giloy*, Asunto C-130/95 (TJCE 1997, 157) (F. 20); *Leur-Bloem*, Asunto C-28/95 (TJCE 1997, 156) (F. 24); *Hermès International*, Asunto C-53/96 (TJCE 1998, 139) (F. 31); *Kofisa Italia*, Asunto C 1-99 (TJCE 2001, 8) (F. 20); *Christiane Adam*, Asunto C-267/99 (TJCE 2001, 274) (F. 23); *Doris Salzmänn*, Asunto C-300/01 (TJCE 2003, 142) (F. 30); *Banque internationale pour l'Afrique occidentale SA (BIAO)*, Asunto C-306/99 (TJCE 2003, 1) (F. 88).
27. Es frecuente que cuando el Tribunal pone de manifiesto la competencia exclusiva del órgano jurisdiccional nacional para apreciar la necesidad y procedencia de la cuestión prejudicial, se haga referencia también a los casos excepcionales en los que el TJUE puede no considerarse competente. Así: *Thomasdünger*, C-166/84 (F. 11), aunque refiriéndose sólo al supuesto de que la norma comunitaria no sea aplicable a los hechos del litigio principal. «Dzodzi», Asuntos acumulados C-297/88 y C-197/89 (TJCE 1991, 68) (F. 40); *Gmurzynska-Bscher*, Asunto C-231/89 (TJCE 1991, 75) (F. 23); *Giloy*, Asunto C-130/95 (TJCE 1997, 157) (F. 22); *Leur-Bloem*, Asunto C-28/95 (TJCE 1997, 156) (F. 26); *Kofisa Italia*, Asunto C 1-99 (TJCE 2001, 8) (F. 22); *Christiane Adam*, Asunto C-267/99 (TJCE 2001, 274) (F. 24) añadiendo a los supuestos, antes mencionados, aquellos en los que el TJUE no dispone de los elementos de hecho o de Derecho necesarios para responder de manera útil a las cuestiones planteadas. *Doris Salzmänn*, Asunto C-300/01 (TJCE 2003, 142) (F. 32); *Banque internationale pour l'Afrique occidentale SA (BIAO)*, Asunto C-306/99 (TJCE 2003, 1) (F. 89).

2) Ni del tenor literal del antiguo artículo 177 TCE (actual art. 267 del Tratado de Lisboa) ni de la finalidad del procedimiento establecido por dicho artículo se desprende que los autores del Tratado hayan pretendido excluir de la competencia del Tribunal de Justicia las remisiones prejudiciales referentes a una disposición comunitaria en el caso concreto en que el Derecho nacional de un Estado miembro se remita al contenido de esa disposición para determinar las normas aplicables a una situación puramente interna de ese Estado²⁸.

3) Cuando una disposición puede aplicarse tanto a situaciones regidas por el Derecho nacional como a situaciones regidas por el Derecho comunitario, existe un interés comunitario manifiesto en que, con el fin de evitar futuras divergencias de interpretación, dicha disposición reciba una interpretación uniforme, cualesquiera que sean las condiciones en que tenga que aplicarse²⁹. También el TJUE ha fundamentado esta jurisprudencia en aras de evitar la discriminación en supuestos internos vs transfronterizos (STJUE *Salzman*, C-300/01).

Sin embargo, y antes de entrar en consideraciones críticas respecto a estos pronunciamientos, procede plantearse si la «jurisprudencia *Dzodzi*» ha sido completamente unánime o si, por el contrario, existen Sentencias del

28. Es éste un argumento muy frecuente en las primeras sentencias del TJUE, en la línea de la jurisprudencia «*Dzodzi*», pero que ha ido desapareciendo en los pronunciamientos más recientes: «*Dzodzi*», Asuntos acumulados C-297/88 y C-197/89 (TJCE 1991, 68) (F. 36); *Gmurzynska-Bscher*, Asunto C-231/89 (TJCE 1991, 75) (F. 23); *Giloy*, Asunto C-130/95 (TJCE 1997, 157) (F. 21); *Leur-Bloem*, Asunto C-28/95 (TJCE 1997, 156) (F. 25); *Kofisa Italia*, Asunto C 1-99 (TJCE 2001, 8) (F. 21); *Christiane Adam*, Asunto C-267/99 (TJCE 2001, 274) (F. 24) añadiendo a los supuestos, antes mencionados, aquellos en los que el TJUE no dispone de los elementos de hecho o de Derecho necesarios para responder de manera útil a las cuestiones planteadas. *Doris Salzmänn*, Asunto C-300/01 (TJCE 2003, 142) (F. 32); *Banque internationale pour l'Afrique occidentale SA (BIAO)*, Asunto C-306/99 (TJCE 2003, 1) (F. 89).

29. Quizás sea éste el argumento que más se repite en la jurisprudencia del TJUE e incluso sigue apareciendo en las sentencias más recientes que tienden a resolver la cuestión remitiéndose sin más a pronunciamientos anteriores del TJUE: «*Dzodzi*», Asuntos acumulados C-297/88 y C-197/89 (TJCE 1991, 68) (F. 37); *Gmurzynska-Bscher*, Asunto C-231/89 (TJCE 1991, 75) (F. 21); *Federconsorzi*, Asunto C-88/91 (TJCE 1992, 128) (F. 7); *Giloy*, Asunto C-130/95 (TJCE 1997, 157) (F. 28); *Leur-Bloem*, Asunto C-28/95 (TJCE 1997, 156) (F. 32); *Hermès International*, Asunto C-53/96 (TJCE 1998, 139) (F. 32); *Kofisa Italia*, Asunto C 1-99 (TJCE 2001, 8) (F. 32); *Christiane Adam*, Asunto C-267/99 (TJCE 2001, 274) (F. 27); *Andersen og Jensen ApS*, Asunto C-43/00 (TJCE 2002, 14) (F. 18); *British American Tobacco*, Asunto C-222/01 (TJCE 2004, 107) (F. 40); *Doris Salzmänn*, Asunto C-300/01 (TJCE 2003, 142) (F. 34).

TJUE que la contradigan. Porque al menos la Sentencia del Tribunal de 28 marzo 1995³⁰ ha sido muy discutida en este sentido³¹.

En este caso, la cuestión fue promovida por la *Court of Appeal* inglesa en el seno de un litigio que enfrentaba a un banco (*Kleinwort Benson Ltd.* [TJCE 1995, 36]) y a la administración local del distrito de la ciudad de Glasgow (*City of Glasgow District Council*). Desde 1982, las partes habían celebrado contratos «swap» sobre tipos de interés en virtud de los cuales *Kleinwort* abonó al *Council* 807.230,31 libras esterlinas entre el 9 marzo 1983 y el 10 septiembre 1987. El 24 enero 1991 la *House of Lords* declaró que las autoridades locales carecían de competencia para celebrar este tipo de contratos de modo que los que en su día suscribieron las partes eran nulos de pleno derecho. El conflicto se plantea en torno a la jurisdicción competente para conocer de las demandas planteadas por *Kleinwort* dirigidas a obtener la devolución de las cantidades pagadas. La *Civil Jurisdiction and Judgments Act* de 1982 (ley sobre la competencia y las resoluciones judiciales en materia civil) además de establecer la aplicación, para el Reino Unido, del Convenio de Bruselas de 27 septiembre 1968 sobre la competencia judicial y la ejecución de resoluciones judiciales en materia civil y mercantil, prevé también un sistema de reparto de la competencia de los Tribunales civiles de Inglaterra, País de Gales, Escocia e Irlanda del Norte. En efecto, el Anexo cuarto de dicha Ley contiene un buen número de disposiciones sobre este particular, inspiradas en la regulación del Convenio de Bruselas. Y el conflicto surge en torno a si la demanda presentada versaba sobre «materia contractual» o «materia delictual o cuasidelictual» pues de ello dependía la competencia de la jurisdicción escocesa (defendida por el *Council*) o inglesa (defendida por *Kleinwort*). Después de que la *High Court of Justice, Queen's Bench Division, Commercial Court*, ante la que *Kleinwort* (TJCE 1995, 36) presentó su demanda inicial, se declara incompetente, la decisión fue recurrida a la *Court of Appeal* que terminó planteando la cuestión prejudicial ante el TJUE con arreglo al Protocolo de 3 junio 1971, relativo a la interpretación por el Tribunal de Justicia del Convenio de Bruselas³².

30. *Kleinwort Benson Ltd. contra City of Glasgow District Council*, Asunto C-346/93, Rec. I-0615 (TJCE 1995, 36).

31. Tampoco se sitúa en esta línea la STJUE de 6 octubre 1987, *Demouche y otros*, C-152/83 que, como bien señala el Abogado General Tesauero, en sus conclusiones al asunto *Kleinwort*, supuso que el TJUE declinara su competencia por estimar que el convenio que presumiblemente estaba llamado a interpretar no era un acto adoptado por una institución comunitaria. No obstante, la antigüedad del caso y su apego a la interpretación de contratos (no de actos estrictamente normativos) aconsejan dejar este pronunciamiento al margen de nuestro análisis.

32. Obviamente, en este caso la competencia del TJUE no se fundamentaba en el artículo 177 TCE puesto que el Convenio de Bruselas no es un acto de una institución

Conforme a las características del litigio principal, podría pensarse que el TJUE habría seguido en este asunto la jurisprudencia «Dzodzi» (TJCE 1991, 68), afirmando su propia competencia y proporcionando a la *Court of Appeal* la interpretación solicitada. Sin embargo no fue así. El Tribunal rechazó su competencia³³ aduciendo razones diversas. De un lado, afirma el Tribunal, que la ley nacional no realiza una **remisión directa e incondicional** al Derecho Comunitario sino que, por el contrario, toma el Convenio como modelo³⁴. En este mismo sentido señala el Tribunal que la *Civil Jurisdiction and Judgments Act* contiene una reproducción casi literal de algunas disposiciones del Convenio de Bruselas aunque su texto, en ocasiones, es distinto. Además el TJUE, refuerza sus conclusiones señalando algunas características particulares de la propia ley de 1982. Se hace referencia, de un lado, a la posibilidad de que el Estado introduzca modificaciones orientadas a producir divergencias entre las disposiciones de su anexo 4 (el referido a la competencia dentro del Reino Unido) y las del Convenio de Bruselas³⁵. Por otra parte insiste el TJUE en que los Tribunales del Estado no están obligados a resolver los litigios referentes a dicho anexo 4 aplicando de una manera absoluta e incondicional la interpretación del Convenio realizada por el propio TJUE sino que, conforme a la propia Ley de 1982, basta con que tengan en cuenta dicha jurisprudencia³⁶. Y a partir de estas ideas el Tribunal configura su argumento esencial: la interpretación que pudiera proporcionar de las disposiciones del Convenio no sería vinculante para el órgano jurisdiccional remitente adquiriendo las sentencias del TJUE un carácter meramente consultivo³⁷.

La Sentencia *Kleinwort* (TJCE 1995, 36) desató en su día una viva polémica. No sólo porque recibió duras críticas entre los partidarios de la jurisprudencia «Dzodzi»³⁸ sino, en lo que ahora nos interesa, porque se discutió vivamente si suponía un cambio en la línea jurisprudencial que hasta el momento había sentado, inflexiblemente, el TJUE. Algunos sectores de la doc-

de la Comunidad, en el sentido de dicho artículo. A pesar de que existen ciertas diferencias (en cuanto a los órganos que pueden plantear la cuestión prejudicial) lo cierto es que los problemas que se plantean son los mismos que en la jurisprudencia «Dzodzi». En este sentido se manifiesta, con total acierto, el Abogado General Tesauro, en sus conclusiones al asunto *Kleinwort* (TJCE 1995, 36) (apartado 17).

33. *Kleinwort Benson*, Asunto C-346/93 (TJCE 1995, 36) (F. 25).

34. *Kleinwort Benson*, Asunto C-346/93 (F. 16).

35. *Kleinwort Benson*, Asunto C-346/93 (F. 18).

36. *Kleinwort Benson*, Asunto C-346/93 (F. 20-21).

37. *Kleinwort Benson*, Asunto C-346/93 (F. 23-24).

38. Sobre estas cuestiones nos pronunciaremos más adelante cuando analicemos la consistencia argumental de la jurisprudencia «Dzodzi».

trina alemana³⁹, y el propio TJUE en sentencias posteriores⁴⁰, se empeñan en detectar diferencias sustanciales entre los litigios que dieron lugar a la Sentencia *Kleinwort* y a la jurisprudencia «Dzodzi» (TJCE 1991, 68). Lo cierto es que los argumentos proporcionados son poco consistentes y no van más allá de una reproducción, más o menos somera, de los fundamentos jurídicos de la sentencia *Kleinwort*. Así, se hace hincapié en los distintos vínculos establecidos en los dos grupos de casos entre el Derecho nacional y el Derecho Comunitario. Mientras que en *Kleinwort* la legislación del Reino Unido tomaba el Convenio de Bruselas como un modelo, reproduciendo sólo parcialmente sus términos, la jurisprudencia «Dzodzi» se aplica a supuestos de remisión normativa⁴¹, trasposición ampliada de Directivas⁴² o cuando la norma nacio-

39. SCHÖN (1997), pgs. 577-579. HERLINGHAUS (1997), pg. 535-536. SCHULZE-OSTERLOH (1997), pg. 284, aunque de forma no del todo rotunda. BÄRENZ (2001), pg. 694, aunque sin argumentación alguna; es posible que se refiera, más bien, a que no era previsible que el TJUE cambiara su postura respecto a situaciones típicas de la jurisprudencia «Dzodzi».

40. *Giloy*, Asunto C-130/95 (TJCE 1997, 157) (F. 24-27); *Leur-Bloem* (TJCE 1997, 156), Asunto C-28/95 (F. 28-32); *Kofisa Italia*, Asunto C-1/99 (TJCE 2001, 8) (F. 29-31); *Banque internationale pour l'Afrique occidentale SA (BIAO)* (TJCE 2003, 1), Asunto C-306/99 (F. 93).

41. Éste era el caso, por ejemplo en: *Giloy* (TJCE 1997, 157), Asunto C-130/95, en que se trataba de dilucidar la interpretación de la normativa alemana en materia de suspensión de la ejecución de los actos de la Administración Tributaria en el IVA. El § 21.2 de la UStG (Ley de Impuesto sobre el Valor Añadido) establecía que las normas relativas a los derechos de aduanas se aplicarán, en lo que correspondiera, al IVA a la importación; *Kofisa Italia*, Asunto C-1/99 (TJCE 2001, 8), en que se trataba de determinar si en los litigios relativos al IVA a la importación era necesario, antes de acudir a la vía jurisdiccional, interponer el recurso de anulación correspondiente ante las autoridades aduaneras. El artículo 70 del Decreto núm. 633 del Presidente de la República, de 26 octubre 1972, por el que se aprobaba y regulaba el impuesto sobre el valor añadido se remitía para todo lo referente a litigios y sanciones en el impuesto sobre las importaciones a la normativa aduanera relativa los derechos percibidos en frontera; *Banque internationale pour l'Afrique occidentale SA (BIAO)* (TJCE 2003, 1), Asunto C-306/99, en la que se trataba de dilucidar determinadas cuestiones contables (anotación y valoración de provisiones para riesgos y gastos). El § 7 de la GewStG (Ley del Impuesto sobre Actividades Económicas Alemán) remitía, a efectos de determinar la base imponible del Impuesto, a las disposiciones correspondientes de la EStG (Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas) que, a su vez, remite, a estos efectos, a los principios de ordenada llevanza de contabilidad, esto es, a la normativa contable del HGB (Código de Comercio alemán) que son fruto (parcialmente) de la transposición de la Directiva 78/660/CEE relativa a las cuentas anuales de determinados tipos de sociedad. Hacemos referencia, única y exclusivamente, a las sentencias del TJUE en las que se recogían, de forma expresa, las diferencias con el litigio principal en *Kleinwort*. Existen muchos más ejemplos de remisión en la jurisprudencia «Dzodzi».

42. Éste es el caso de *Leur-Bloem*, Asunto C-28/95 (TJCE 1997, 156) en el que se trataba de dilucidar la interpretación de la cláusula antiabuso de la Directiva de Fusiones. Aun cuando la operación llevada a cabo por la Sra. Leur Bloem era puramente

nal se atiende o sigue soluciones establecidas por el Derecho UE. También se hace hincapié en la previsión expresa, por parte de la normativa británica, de la posibilidad de que las autoridades del Estado introdujeran modificaciones destinadas a producir divergencias entre el régimen interno y el comunitario, previsión inexistente, por otro lado, en los supuestos de remisión o trasposición ampliada⁴³. Por último, se hace referencia a las previsiones, en el litigio principal de *Kleinwort*, respecto a la vinculación de los tribunales nacionales a la jurisprudencia del TJUE. Porque si en la *Civil Jurisdiction and Judgments Act*, se hacía distinción entre las situaciones a las que resultaba de aplicación el Convenio de Bruselas (en las que la vinculación era plena) y las puramente internas (en la que dichas órganos debían limitarse a «tener en cuenta» dicha jurisprudencia) no ocurría lo mismo en la normativa interna aplicable a los casos *Leur-Bloem* (TJCE 1997, 156), *Giloy* (TJCE 1997, 157) o *Kofisa Italia* (TJCE 2001, 8)⁴⁴.

Sin perjuicio de que la doctrina haya considerado, de forma mayoritaria, que la Sentencia *Kleinwort* (TJCE 1995, 36) constituye un cambio efectivo en la jurisprudencia «Dzodzi»⁴⁵, es preciso analizar detenidamente los argumentos

interna (no se planteaban, en principio, cuestiones relativas a la Directiva de Fusiones) la regulación contenida en la normativa holandesa reguladora del régimen especial del canje de acciones para dichas operaciones era sustancialmente igual a la prevista en la Directiva. Referencias también en la doctrina: SCHÓN (1997), pg. 579. HERLINGHAUS (1997), pg. 536.

43. La endeblez del argumento, que luego trataremos de justificar, lo hace desaparecer, prácticamente, de la doctrina pues sólo HERLINGHAUS hace una referencia, casi testimonial al mismo HERLINGHAUS (1997), pg. 536. No obstante, en la jurisprudencia del TJUE el argumento se repite de forma insistente: *Leur-Bloem*, Asunto C-28/95 (F. 29); *Giloy*, Asunto C-130/95 (TJCE 1997, 157) (F. 22); *Kofisa Italia*, Asunto C-1/99 (TJCE 2001, 8) (F. 30) y *Banque internationale pour l'Afrique occidentale SA (BIAO)*, Asunto C-306/99 (TJCE 2003, 1) (F. 93), sorprendentemente este es el único argumento esgrimido en la última sentencia citada.
44. En este sentido: SCHÓN (1997), pg. 579. HERLINGHAUS (1997), pg. 536. También en la jurisprudencia del TJUE: *Leur-Bloem*, Asunto C-28/95 (TJCE 1997, 156) (F. 29); *Giloy*, Asunto C-130/95 (TJCE 1997, 157) (F. 25); *Kofisa Italia*, Asunto C-1/99 (TJCE 2001, 8) (F. 31). Debe hacerse notar, no obstante que las Sentencias *Leur Bloem* y *Giloy* (TJCE 1997, 157) han incurrido en un notable error. En ellas se señala: «En el primer caso (situaciones comunitarias), al interpretar las disposiciones aplicables de la Ley, los órganos jurisdiccionales nacionales estaban vinculados por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia relativa al Convenio, mientras que en el segundo (situaciones nacionales), no debían tenerla en cuenta, de forma que podían apartarse de ella». Del texto de la Sentencia pudiera parecer que los órganos jurisdiccionales nacionales tuvieran vetada la toma en consideración de la jurisprudencia del TJUE al resolver las cuestiones de carácter puramente interno, cuando de la *Civil Jurisdiction and Judgments Act* y de la Sentencia *Kleinwort* (TJCE 1995, 36) (F. 21) se deriva exactamente lo contrario.
45. BETLEM (1996), pgs. 144-147. HOLL (1997), pg. 176. O'KEEFE (1998), pg. 519. MEHDI (1998), pg. 481. LANG (1998), pg. 161. HABERSACK; MAYER (1999), pg. 918. CAAMAÑO;

esgrimidos en sentido contrario. No obstante, existen autores que consideran que la excepción derivada de *Kleinwort Benson* (TJCE 1995, 36) sólo opera cuando el propio Derecho nacional establece una restricción de la interpretación de acuerdo con el Derecho UE⁴⁶.

En cuanto a los modos de relación entre el Derecho nacional y el comunitario, lo primero que debe tenerse en cuenta es que, tanto en *Leur-Bloem* (TJCE 1997, 156) como en *Giloy* (TJCE 1997, 157) y *Kofisa*, el TJUE realiza una lectura sesgada de la Sentencia *Kleinwort*, orientada, casi con toda seguridad, a salvar la manifiesta contradicción que se iba a derivar de su jurisprudencia. Porque, en efecto, y como señala el Tribunal, en esta última sentencia se rechazó la cuestión prejudicial porque el Derecho nacional se limitaba a tomar como modelo la norma comunitaria, pero se omitió otra afirmación de extraordinaria relevancia. Recuérdense que el TJUE, en *Kleinwort*, puso de manifiesto que la ley nacional aplicable al litigio principal no realizaba una remisión directa e incondicional al Derecho Comunitario, dando a entender que, sólo en ese caso, ostentaría competencia para pronunciarse sobre la cuestión prejudicial. Pero sin embargo, en cuestiones prejudiciales ulteriores, en las que no concurría esa remisión directa e incondicional el TJUE se ha declarado competente. El caso más evidente es el asunto *Leur-Bloem*⁴⁷, en el que, como es sabido, el instrumento elegido por el legislador nacional para dar un tratamiento semejante a los casos puramente internos y a los comunitarios fue el de la trasposición ampliada. Y parece claro que semejante mecanismo difícilmente puede entenderse como una remisión directa e incondicional, a menos que se fueren las categorías⁴⁸. Quedaría aún por resolver la

CALDERÓN; MARTÍN JIMÉNEZ (2000), pg. 417. LANG (2003), pgs. 209-210. TRIDIMAS (2003), pg. 34. MARTÍN JIMÉNEZ (2004), pg. 223 (nota 2) aunque no de forma rotunda. LEFEVRE (2004) pgs. 504-505. BÄRENZ (2004), pg. 74.

46. STEINER; WOODS (2009), pg. 236.

47. Incluso ha llegado a ponerse en duda la existencia de este tipo de remisiones en el asunto *Giloy* (TJCE 1997, 157). El Abogado General Jacobs en sus conclusiones acumuladas en los asuntos *Leur Bloem* y *Giloy* (TJCE 1997, 157) (Rec. I-04161) señala: «[...] En el asunto *Giloy*, parece no discutirse que las autoridades aduaneras alemanas están obligadas a aplicar el artículo 244 del Código a la percepción del IVA a la importación; sin embargo, ese requisito en modo alguno se desprende de forma clara de la legislación sino que se deriva, en parte, de la jurisprudencia y la doctrina jurídica» (apartado 72). En todo caso, es el asunto *Leur-Bloem* (TJCE 1997, 156) el que mejor ilustra la crítica que aquí formulamos.

48. Ésta es la posición que sostiene, con buen criterio, el Abogado General Jacobs en sus conclusiones acumuladas en los asuntos *Leur Bloem* y *Giloy* (Rec. I-04161): «[...] En el asunto *Leur Bloem*, es indudable que la legislación neerlandesa no contiene ninguna remisión directa e incondicional al Derecho Comunitario» (punto 72). En el mismo sentido se inclina el Abogado general Ruiz-Jarabo Colomer en el asunto *Kofisa Italia* (TJCE 2001, 8) (apartados 45 y 46). Un ejemplo típico de esta extensión del concepto de remisión es el que puede encontrarse en la obra de BÄRENZ. Señala

cuestión en torno a si existe una diferencia real entre los supuestos en los que se toma la normativa comunitaria como «modelo» y aquellos otros que han dado lugar a la jurisprudencia «Dzodzi» (remisiones y transposiciones ampliadas y casos donde la norma nacional se atiene o sigue la solución comunitaria). Ésta es una cuestión que abordaremos al hilo de la crítica a dicha jurisprudencia pero, vaya por delante, que las hipótesis a las que puede aplicarse la Sentencia *Kleinwort* (TJCE 1995, 36) no son las únicas para las que debe excluirse la competencia prejudicial del TJUE sino sólo aquellas en las que dicha exclusión resulta más evidente.

En cuanto a la posibilidad de que las autoridades del Estado introdujeran modificaciones destinadas a producir divergencias entre el régimen interno y el comunitario lo cierto es que el argumento es muy pobre y ha recibido una severa crítica, pensamos que incontestable, tanto por parte de la doctrina como por los Abogados Generales del Tribunal. Porque, en todos aquellos casos en los que el legislador nacional quiera hacer aplicable la norma comunitaria a situaciones puramente internas, siempre podrá modificar su opción, con independencia de que le habilite para ello la ley nacional⁴⁹.

Tampoco el argumento relativo a la vinculación del órgano jurisdiccional nacional a la interpretación proporcionada por el TJUE permite distinguir, con claridad, el litigio principal en *Kleinwort* y en el resto de litigios a los que sí se ha aplicado la jurisprudencia «Dzodzi». Es cierto que, en *Kleinwort*, era la propia norma de Derecho interno la que aclaraba que los órganos jurisdiccionales nacionales debían limitarse a «tener en cuenta» la jurisprudencia del TJUE pero eso no significa que, en el resto de casos, y en ausencia de semejante previsión, las cosas no sucedieran de igual manera. Si analizamos, única y exclusivamente, la vinculación del juez remitente a la Sentencia del TJUE⁵⁰, llegaremos a la conclusión de que el problema que se detecta en

este autor que las transposiciones ampliadas son también remisiones en la jurisprudencia «Dzodzi»: BÄRENZ (2004), pgs. 88-92.

49. En este sentido: BETLEM (1996), pg. 145. BETLEM (1999), pgs. 173-174. KALEDA (2000), pg. 24. En el mismo sentido el Abogado General Jacobs en sus conclusiones en el asunto *Banque internationale pour l'Afrique occidentale SA (BIAO)* (TJCE 2003, 1): «[...] No obstante, a mi juicio, el legislador nacional siempre podrá modificar la normativa nacional que vaya más allá de la adaptación obligatoria del ordenamiento nacional a la Directiva, con independencia de que la propia normativa le autorice a hacerlo» (apartado 50).
50. Como parece que hace el Tribunal en *Kleinwort* (TJCE 1995, 36): «[...] De lo anterior se deduce que, en el supuesto de que este Tribunal de Justicia se declarara competente para pronunciarse sobre la presente cuestión prejudicial, su interpretación de las disposiciones del Convenio no sería vinculante para el órgano jurisdiccional remitente, ya que éste únicamente está obligado a seguir la interpretación del Tribunal de Justicia

Kleinwort se plantea, de igual manera, en todos los supuestos a los que se aplica la jurisprudencia «Dzodzi». Así, el propio Tribunal ha reconocido, tanto antes como después de la Sentencia *Kleinwort*, que, en este tipo de cuestiones prejudiciales, al TJUE le corresponde únicamente el examen de las disposiciones de Derecho Comunitario y es el órgano jurisdiccional nacional el que debe juzgar, en su caso, los límites reales que establezca el Derecho interno a su vinculación con el Derecho Comunitario. Especialmente clara en cuanto a los efectos de esta idea es la Sentencia en el caso *Fournier*⁵¹ al señalar: «[...] En consecuencia corresponde al Tribunal remitente, único competente para interpretar el acuerdo entre oficinas nacionales, dar a los

cuando el Convenio resulta aplicable al litigio» (F. 23). Por ese motivo, no parece adecuada la cita en *Kleinwort* (F. 24) y en las Conclusiones del Abogado General Tesouro (ECR 1995 I-00615) en ese mismo asunto (apartado 24) del Dictamen del Tribunal de Justicia de 14 diciembre 1991 sobre el proyecto de acuerdo entre la Comunidad y los países de la asociación europea de libre comercio (Rec. 1991 I-06079). En ese dictamen el Tribunal niega la conformidad con el Derecho Comunitario del mecanismo previsto en el apartado 2 del artículo 104 del Acuerdo entre la Comunidad y los países de la Asociación Europea de Libre Comercio, conforme al cual un órgano jurisdiccional de un Estado de la AELC podía suscitar una cuestión ante el Tribunal de Justicia sobre la interpretación de disposiciones del acuerdo sustancialmente idénticas a normas de los Tratados Comunitarios. Pero en aquel caso, y como ha puesto de manifiesto cierta doctrina (BISHOP [1995], pg. 501; BÄRENZ [2004], pg. 59) el problema no era tanto la vinculación del órgano jurisdiccional que planteara la cuestión, como la falta absoluta de efectos, en el caso *a quo*, o en cualquier otro, de la Sentencia que hipotéticamente pudiera dictar el TJUE. Y, de igual manera, debe considerarse improcedente la mención del Abogado General Jacobs en el asunto *Banque internationale pour l'Afrique occidentale SA (BIAO)* (TJCE 2003, 1): «[...] El carácter controvertido de esta cuestión parece haber sido confirmado por la reciente sentencia del Bundesfinanzhof, mencionada por la Comisión en la vista, en que dicho órgano jurisdiccional, que decide en última instancia, declaró que en dicho caso *no estaba obligado a plantear ante el Tribunal de Justicia una cuestión prejudicial sobre la interpretación del Derecho comunitario, puesto que la cuestión debatida era la aplicación del Derecho nacional*» (apartado 50). Pensamos que se hace referencia a la Sentencia del *Bundesfinanzhof* de 7 agosto 2000 (GrS 2/99, BStBl. II 2000 pg. 632). En todo caso ese argumento se centra más en los aspectos relativos a la eficacia *erga omnes* de las sentencias del TJUE que a los puros efectos *inter partes* que, como hemos visto, son los únicos a los que hace referencia la Sentencia *Kleinwort* (TJCE 1995, 36) (sobre la distinción y posiciones doctrinales en torno a esos efectos puede consultarse: JIMENO BULNES [1996], pgs. 455-468).

51. Sentencia del TJUE de 12 noviembre 1992 (TJCE 1992, 187), *A. Fournier y listisconsortes contra V. Van Werven, Bureau Central Francais y otros*, C-73/89, Rec. 1992 I-05621. En este caso se solicitaba del TJUE la interpretación del término «territorio del estacionamiento habitual», contenido en un acuerdo suscrito entre oficinas nacionales de aseguradores, y reproducción literal de la expresión contenida en la Directiva 72/166/CEE del Consejo, de 24 abril 1972, relativa a la aproximación de las legislaciones de los Estados miembros sobre el seguro de la responsabilidad civil que resulta de la circulación de vehículos automóviles, así como del control de la obligación de asegurar esta responsabilidad.

términos utilizados en éste el contenido que dicho órgano considere adecuado, sin que se encuentre vinculado a este respecto por el significado que debe atribuirse a la expresión idéntica que figura en la Directiva»⁵². Por consiguiente, tampoco este argumento es útil para justificar las diferencias de trato a los casos que han caído bajo la jurisprudencia «Dzodzi» (TJCE 1991, 68) y el que analizó el Tribunal en su sentencia *Kleinwort* (TJCE 1995, 36).

Así puede concluirse que la jurisprudencia «Dzodzi» no es completamente consistente⁵³. Y esa inconsistencia supone mucho más que una simple excepción⁵⁴. Y no porque la sentencia no sea una excepción, en el puro sentido cuantitativo del término⁵⁵, sino porque designándola como tal se

52. En el mismo sentido, aunque de forma no tan rounda, se ha manifestado el TJUE en casos ya citados: «Dzodzi», Asuntos acumulados C-297/88 y C-197/89 (TJCE 1991, 68) (F. 42); *Federconsorzi*, Asunto C-88/91 (TJCE 1992, 128) (F. 10); *Leur-Bloem*, Asunto C-28/95 (TJCE 1997, 156) (F. 33).
53. Como la hace el Abogado General Jacobs en el asunto *Banque internationale pour l'Afrique occidentale SA (BIAO)* (TJCE 2003, 1) (apartado 49).
54. Como a veces se ha insinuado en la doctrina: SCHÖN (1997), pgs. 578-579. SCHULZE-OSTERLOH, Joachim (1997), pg. 284, que califica la sentencia como «un prudente movimiento de retirada». CAAMAÑO ANIDO; CALDERÓN CARRERO; MARTÍN JIMÉNEZ (2000), pg. 418. MARTÍN JIMÉNEZ (2004), pg. 223 (nota 2).
55. Existen otras sentencias que, eventualmente, pueden restringir el alcance de la doctrina «Dzodzi». Nos referimos, en primer lugar, al Auto del TJUE de 16 abril 2008, *Club náutico de Gran Canaria*, C-186/07, en el que el Tribunal inadmite una cuestión prejudicial planteada por el TSJ de Canarias sobre el pretendido efecto de la Sentencia del TJUE de 7 mayo 1998 (TJCE 1998, 85) respecto de una exención particular recogida en la Ley Canaria 20/1991 en relación con el Impuesto General Indirecto Canario. Aunque el Auto hace referencia a la Sentencia *Kleinwort Benson* (TJCE 1995, 36) (apartado 21), creemos que, en este caso, el motivo de la inadmisión era muy diferente al de la pretendida homogeneidad con los hechos de dicha sentencia. El verdadero problema en este caso, es que la pretensión del TSJ de Canarias no era interpretativa sino anulatoria, en definitiva, lo que se pretendía es que el TJUE aplicara su doctrina respecto a una exención muy semejante recogida en el IVA español, algo a todas luces imposible (sin incurrir por parte del TJUE en un claro exceso de jurisdicción) en un impuesto no armonizado como sin duda es el IGIC. Nótese igualmente que el TC en su sentencia 194/2006 (RTC 2006, 194) rechazó implícitamente la doctrina del efecto indirecto argumentando que no resulta posible trasladar al IGIC los criterios establecidos por el TJUE en relación con la interpretación de la Sexta Directiva del IVA. El caso se refiere a un recurso de amparo promovido por el Gobierno de Canarias respecto de una sentencia del TSJ de Canarias que inaplica una norma del IGIC sobre la base de una sentencia del TJUE que interpretaba la Sexta Directiva del IVA. El Gobierno de Canarias consideró que tal posicionamiento provoca la preterición del sistema de fuentes sobre el control de normas e implica una vulneración del derecho al proceso debido y genera auténtica indefensión. El TC acogió esta tesis considerando que la sentencia del TJUE no se refería al IGIC sino al IVA, de forma que el impuesto canario quedaba extramuros del ámbito de aplicación territorial de tal armonización comunitaria. En estas circunstancias no resulta correcto inaplicar una ley nacional en virtud de una sentencia

pierde de vista su importancia trascendental. Como veremos más adelante la sentencia *Kleinwort* es el verdadero «talón de Aquiles» de la jurisprudencia «Dzodzi». El TJUE se ha percatado, aunque sólo en el caso evidente que se le planteaba, de las dudas e inconvenientes de su jurisprudencia. Como se verá a continuación, esta sentencia fija las bases para reconstruir, desde la lógica jurídica, el problema de la cuestión prejudicial en los casos de remisión normativa y trasposición ampliada.

Con todo, no puede perderse de vista cómo la jurisprudencia «Dzodzi», además de constituir jurisprudencia consolidada y reiterada, se ha empleado en un cierto número de asuntos contables-fiscales y tributarios, como las Sentencias en los casos *DE+ES* (TJCE 1999, 188), *BIAO* (TJCE 2003, 1), *Leur-Bloem* (TJCE 1997, 156), *Andersen og Jensen* (TJCE 2002, 14), *Les Vergers* (TJCE 2008, 347) (C-40/07), *KBC Bank* (TJCE 2009, 375) (C-439/07), *Zwijenburg BV* (TJCE 2010, 147) (C-352/08), entre otras, de suerte que la competencia interpretativa del TJUE (y el efecto indirecto del Derecho CE) se ha considerado aceptable no sólo en casos donde el Derecho nacional remite directamente a la normativa comunitaria, sino también cuando hay una remisión bien de manera explícita o implícita a una norma de Derecho nacional adoptada con el fin de incorporar dicha Directiva o de adaptarse a ella voluntariamente mediante una remisión indirecta, *sin que ello requiera la incorporación textual de las disposiciones comunitarias por la normativa nacional* (STJUE *BIAO*, puntos 87-93). Como ya se ha indicado, el límite de la competencia del TJUE (y del efecto indirecto) se produce cuando el legislador nacional toma como modelo una regulación comunitaria y utiliza fragmentariamente sus disposiciones introduciendo además modificaciones destinadas a producir divergencias entre la legislación comunitaria y la nacional (jurisprudencia *Kleinwort Benson* [TJCE 1995, 36], C-346/93).

En este mismo orden de cosas, conviene enfatizar –como de hecho así lo hace el propio TJUE– que, en el marco del reparto de funciones jurisdic-

del TJUE que se proyecta sobre una regulación comunitaria que no se proyecta sobre la materia ordenada por la ley nacional. El TC considera que el TSJ tendría que haber planteado cuestión prejudicial ante el TJUE o una cuestión de inconstitucionalidad por vulneración del principio de igualdad constitucional. Con posterioridad el TSJ de Canarias ante un caso idéntico planteó cuestión prejudicial ante el TJUE que, como hemos indicado, se resolvió en sentido negativo al considerarse no cabe extender al IGIC la interpretación de las exenciones del IVA ya que la normativa del IGIC no hace una remisión directa a las normas comunitarias y se trata de una ley autónoma a la ley del IVA española (Auto del TJUE de 16 abril 2008, *Club Náutico de Canarias*); posiblemente también haya influido en la posición del TJUE, además de la propia sentencia del TC español, el hecho de que el IGIC canario queda extramuros del ámbito de aplicación territorial de la armonización del IVA.

cionales entre los órganos nacionales y el TJUE, le corresponde únicamente al órgano jurisdiccional nacional apreciar el alcance exacto de la remisión al Derecho comunitario (esto es si hay o no extensión de efectos a nivel interpretativo). Así, el TJUE estaría manteniendo, con carácter general, su competencia para conocer prejudicialmente de un asunto en el que se planteara la interpretación de una norma comunitaria respecto de una disposición nacional «basada», «inspirada» o que siguiera sustancialmente el modelo representado por tal norma comunitaria, dejando al órgano judicial nacional que conociera del caso la determinación de si tal normativa nacional realmente remite o se atiene para resolver una situación interna a las soluciones aplicadas en el Derecho de la UE o está basada sustancialmente en la misma, sin que el legislador nacional haya introducido modificaciones dirigidas a establecer diferencias sustantivas, esto es, a apartarse de la solución comunitaria (jurisprudencia *Kleinwort Benson*). Así cuando el juez determine la existencia de una «remisión» del Derecho nacional al Derecho comunitario o que la norma nacional se atiene sustancialmente a las soluciones comunitarias (no se requiere incorporación textual: STJUE *BIAO* [TJCE 2003, 1]), la interpretación a nivel nacional, en principio, no puede desviarse de la interpretación del TJUE o de la interpretación a la luz del Derecho comunitario⁵⁶. Esta precisión en la que insiste el TJUE, aunque permite equilibrar la rigidez de la jurisprudencia de extensión de efectos, convierte esta doctrina (la extensión de efectos) en algo muy flexible, casuístico y de naturaleza marcadamente interpretativa al dejar en manos del tribunal nacional la cuestión clave de determinar si hay remisión o no del derecho nacional a la solución/regulación comunitaria, de manera que cuando el órgano nacional fundamentara que se ha tomado el modelo comunitario como mera fuente de inspiración sin que se siga sustancialmente la regulación comunitaria no concurrirían los presupuestos de la extensión de efectos o interpretación conforme a la normativa y jurisprudencia comunitaria de la norma nacional⁵⁷.

La solución a la que ha llegado el TJUE, a nuestro juicio, hace todavía más confusa y compleja la aplicación práctica de la doctrina de la extensión de efectos, pero ni la desmantela totalmente ni le priva de su virtualidad jurídica en el terreno de la praxis interpretativa-aplicativa. Así, los propios

56. STJUE *Les Vergers* (TJCE 2008, 347), punto 27.

57. Por ejemplo, en las sentencias sobre los asuntos *Leur-Bloem* (TJCE 1997, 156), *KBC Bank* (TJCE 2009, 375), *Les Vergers* y *Zwijnenburg BV* (TJCE 2010, 147) (cit.), el TJUE enfatizó que corresponde al órgano jurisdiccional nacional apreciar el alcance exacto de esa remisión al Derecho de la Unión, puesto que la competencia del Tribunal de Justicia se limita únicamente al examen de las disposiciones de este Derecho.

operadores jurídicos (los contribuyentes, las autoridades fiscales, los tribunales) pueden fundamentar su posición interpretativa en una lectura de la norma nacional a la luz de la normativa y jurisprudencia comunitaria, allí donde existieran argumentos que permitieran defender que la norma nacional interpretada sigue sustancialmente lo establecido en la normativa comunitaria utilizada como modelo, sin que el legislador nacional haya introducido modificaciones sustantivas dirigidas a crear disparidades. Lógicamente, tal interpretación conforme al Derecho comunitario puede desplegar relevantes efectos en el terreno de la interpretación de las normas contables-fiscales, con las correspondientes consecuencias en el marco de los procedimientos de comprobación tributaria y sancionador. Así, por ejemplo, cuando un contribuyente interpretara una norma del PGC, con trascendencia plena en sede de base imponible del IS, y tal norma contable siguiera sustancialmente una NIIF (comunitarizada o no) que ha sido tomada como modelo normativo, lógicamente tal posición interpretativa a la luz de la referida NIIF debería resultar relevante en el marco de los procedimientos tributarios, así como en procesos judiciales. Es más si la norma contable reproduce sustancialmente una NIIF comunitarizada, la doctrina del TJUE sobre la extensión de efectos podría conllevar que la interpretación de la norma nacional se ajustara a la NIIF y a la jurisprudencia comunitaria sobre la misma de acuerdo con la jurisprudencia «Dzodzi» (TJCE 1991, 68).

2.2. LAS POSIBLES INCONSISTENCIAS DE LA JURISPRUDENCIA «DZODZI». EL PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA EN LA IMPOSICIÓN SOCIETARIA CON «DETERMINACIÓN MATERIAL»

No sería necesario insistir en la importancia que la jurisprudencia «Dzodzi» despliega respecto a la base imponible del Impuesto sobre Sociedades. En la medida en que el artículo 10.3 del TRLIS se remite a la normativa contable –fruto de la transposición de la IV Directiva de Sociedades– el TJUE admitiría cualquier cuestión prejudicial planteada por los órganos jurisdiccionales internos solicitando la interpretación de las normas contables objeto de la remisión.

Y, de hecho, el TJUE ya se ha pronunciado, en dos ocasiones, en este sentido. En la Sentencia *DE+ES Bauunternehmung* (TJCE 1999, 188) el TJUE se declaró competente⁵⁸ para la interpretación de diversos aspectos relativos

58. Y debe hacerse notar que, a diferencia de otros casos, en la Sentencia *DE+ES* el TJUE no dedicó la más mínima atención al problema de su competencia, abordando sin más la respuesta a las cuestiones planteadas por el Tribunal remitente. A nuestro juicio esta falta de argumentación –especialmente necesaria siendo la primera vez que el Tribunal contestaba a cuestiones referentes al Balance Fiscal– se debe a que el A. G. Léger no adoptó la posición beligerante que, normalmente, ha caracterizado a

a las provisiones para riesgos y gastos, en una cuestión planteada por el *Finanzgericht Köln* (Tribunal Tributario) a propósito de la deducibilidad en los Impuestos sobre Sociedades y sobre Actividades Económicas⁵⁹ de una provisión global para la cobertura de riesgos de garantía relativos a varias obras. Por su parte, en la Sentencia *BIAO* (TJCE 2003, 1), tras constatar de forma razonada su competencia, el TJUE se pronunció en torno a cuestiones relativas al registro en el pasivo, como provisiones, de pasivos contingentes derivados de avales o garantías, así como a cuestiones referentes al efecto contable de los sucesos acaecidos tras la fecha de cierre del balance, resolviendo las cuestiones planteadas por el *Finanzgericht Hamburg* respecto a la deducibilidad, en el Impuesto sobre Actividades Económicas, de determinadas provisiones para riesgos y gastos⁶⁰. A este respecto, conviene destacar que el TJUE, tanto en la sentencia *DE+ES* (TJCE 1999, 188) como en *BIAO* (TJCE 2003, 1), fijó una interpretación de la normativa contable (sobre provisiones de riesgos) que resultaba de aplicación al ámbito del impuesto sobre sociedades

los Abogados Generales frente a la jurisprudencia «Dzodzi». La posición de Léger resulta algo confusa (*vid. Rec. 1999, I-05331*) aunque los puntos 26 a 30 de sus conclusiones dan a entender que asume la jurisprudencia «Dzodzi». No parecen mantener esta posición: MARTÍN JIMÉNEZ (2000), pg. 493; KEMPERMANN (1999), pg. 135.

59. Debe tenerse en cuenta, en todo caso, que el § 8 de la KStG alemana (Ley del Impuesto sobre Sociedades) establece que el impuesto sobre la renta de las sociedades se determinará a partir de los rendimientos calculados de acuerdo con la EStG (Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas). Por su parte, el § 7 de la GewStG (Ley del Impuesto sobre Actividades Económicas) establece que la base del impuesto se determinará conforme a las reglas previstas en la EStG o la KStG. Por último el § 5 de la EStG señala: «Los empresarios obligados en virtud de una norma legal a llevar libros de contabilidad y presentar cuentas de forma regular, o los que lo hagan por propia iniciativa sin existir dicha norma, determinarán el patrimonio empresarial (§ 4.1.1 EStG), al final del ejercicio, conforme a los principios mercantiles de ordenada llevanza de la contabilidad». De esa manera, la base imponible de los tres impuestos queda ligada a la normativa contable (Libro III del Código de Comercio alemán) fruto de la trasposición de la Directiva de Balances.
60. No se hace referencia, en este punto, a la Sentencia del TJUE de 27 junio 1996 (TJCE 1996, 115), *Waltraud Tomberger contra Gebrüder von der Wettern GmbH*, Asunto C-234/94, aunque, como vimos más arriba, ésta recayó también sobre cuestiones de carácter contable. El motivo es que, en ese caso, no era necesaria la aplicación de la jurisprudencia «Dzodzi», pues la cuestión no fue planteada por un tribunal fiscal sino por uno civil (*Bundesgerichtshof*) en un problema estrictamente mercantil-contable. En todo caso, conviene resaltar que esta Sentencia constituye un *præius* lógico para que pueda plantearse siquiera la aplicación de la jurisprudencia «Dzodzi» en materia de Balance Fiscal, en la medida en que puso en entredicho una posición (minoritaria aunque vigorosa) de la doctrina alemana que defendía la imposibilidad de que el TJUE se pronunciara sobre cuestiones contables (incluso respecto a las cuentas anuales de las sociedades de capital). Se trata, en todo caso, de un problema muy particular y que queda al margen de los objetivos fundamentales de este trabajo. Sobre la cuestión puede consultarse: BÁEZ MORENO (2005), pg. 439.

(debido al principio de determinación material) y que debía ser aplicada y seguida por la Administración tributaria nacional en el ejercicio de sus potestades interpretativas y de comprobación.

Tanto la jurisprudencia «Dzodzi», en general⁶¹, como su aplicación al ámbito concreto del Balance Fiscal⁶², han recibido duras críticas en la doctrina. Lo mismo puede decirse en relación con las conclusiones de los Abogados Generales que constituyen, casi con toda seguridad, el colectivo que, de forma más vehemente, repetida y consistente se ha pronunciado frente a la jurisprudencia «Dzodzi»⁶³. Sin embargo, creemos que en la crítica a la jurisprudencia «Dzodzi» (al menos por lo que se refiere al problema de las relaciones entre normas contables y normas fiscales en la imposición societaria) laten dos cuestiones de muy distinta naturaleza que deben analizarse por separado. De un lado, conviene centrarse en el problema, estrictamente procesal, de la competencia del TJUE para conocer de cuestiones prejudiciales en aquellos casos en los que el Derecho Comunitario pueda no resultar aplicable, al menos *prima facie*. De otro, debe analizarse separadamente la cuestión relativa a la interpretación conforme a la Directiva –y a la jurisprudencia del TJUE respecto a la misma– en aquellos casos en que el Derecho interno no armonizado remite a productos normativos de naturaleza comunitaria (Directivas o Reglamentos). En ocasiones la solución será la misma. En otros, como es el caso del problema particular que analizamos en este trabajo, las soluciones pueden ser radicalmente diferentes.

2.1.1. El planteamiento de la cuestión prejudicial por los tribunales internos

En relación con el problema del planteamiento de la cuestión prejudicial en relación con disposiciones aplicables a sectores normativos no comu-

61. La jurisprudencia «Dzodzi» como tal, ha recibido fuertes críticas: HABERSACK; MAYER (1999), pg. 919-920. BETLEM, Gerrit, *Case C-346/93, Kleinwort Benson Ltd...*, *op. cit.*, pg. 147. BETLEM (1996), pgs. 171-178. LEFEVRE (2004), pgs. 509-513 aunque rechazando soluciones drásticas.

62. En este ámbito concreto, en contra de la facultad/deber de planteamiento de la cuestión prejudicial en España: MARTÍN JIMÉNEZ (2004), pg. 225, aunque no de forma contundente. BÁEZ MORENO (2005), pgs. 442-447. La bibliografía alemana en este sentido es ingente: KRIEGER (1988), pg. 335. AHMANN (1995), pg. 284. WEBER-GRELLET (1995), pgs. 348-349. WEBER-GRELLET (1996), pgs. 2091-2092. BEISSE (1998), pg. 316. SCHULZE-OSTERLOH (1997), pgs. 284-286. EULER (1998), pgs. 21-22. HENNRICH (1999), pgs. 148-151. KOLB (1999), pgs. 397-399. HOFFMAN (1999), pg. 1086. WEBER-GRELLET (2003), pg. 69. DAUBER (2003), pgs. 70-71.

63. En este sentido pueden consultarse numerosas conclusiones: Abogado General Jacobs en *BIAO* (TJCE 2003, 1), C-306/99, el mismo en *Giloy* (TJCE 1997, 157), C-130/05, el mismo en *Leur-Bloem* (TJCE 1997, 156), C-28/95, Abogado General Tizzano en *Adam* (TJCE 2001, 274), C-267/99, Abogado General Ruiz-Jarabo Colomer en *Kofisa-*

nitizados se ha insistido, con especial énfasis, en la desvirtuación institucional a la que conduce la jurisprudencia que nos ocupa. De un lado, el Tribunal de Justicia asume competencias que no le son propias, en la misma medida en que las pierden los Estados Miembros, en virtud de una simple remisión (en ámbitos normativos no armonizados)⁶⁴. A esto se añade que, como reconoce de forma generalizada el TJUE, la determinación de la amplitud de la remisión, corresponde, en todo caso, a los tribunales nacionales, de tal modo que, si la interpretación de la Directiva no satisface a dicho tribunal, éste siempre podrá eludir los efectos de la sentencia, alegando que la remisión no alcanza al hecho litigioso. La gravedad de este extremo reside, precisamente, en el hecho de que el TJUE corre el riesgo de convertirse en un órgano cuasiconsultivo, poniendo en peligro su propia situación institucional⁶⁵.

Sin embargo, y compartiendo plenamente las reflexiones anteriores, debe hacerse hincapié en el hecho de que las mismas se refieren a los efectos perniciosos de la jurisprudencia *Dzodzi*, más que al desacierto de sus fundamentos. Por ese motivo, al analizar esta cuestión conviene tener en cuenta, desde una perspectiva crítica, los argumentos esgrimidos por el TJUE para sustentar la jurisprudencia «*Dzodzi*», y que ya describimos al comienzo de este mismo epígrafe:

1) La idea de que, ni de la dicción literal ni de la finalidad del procedimiento previsto para la cuestión prejudicial se deriva que los autores del tratado quisieran excluir los supuestos de remisiones a las normas comunitarias de dicho procedimiento resulta poco consistente, tanto más cuanto el Tribunal parece eximido, a juzgar por sus propias sentencias, de fundamentar su posición. Empezando por la dicción literal del antiguo artículo 234 del Tratado (actual artículo 267 del Tratado de Lisboa)⁶⁶ la verdad es que, como

Italia (TJCE 2001, 8), C-1/99. Abogado General Tesauro en *Kleinwort-Benson* (TJCE 1995, 36), C-346/93.

64. BEISSE (1997), pg. 407. LANG (2003), pg. 206.

65. SCHÖN (1997), pg. 578, aunque haciendo referencia a los límites que, supuestamente, se derivan de la Sentencia *Kleinwort Benson* (TJCE 1995, 36) para la jurisprudencia «*Dzodzi*». BÄRENZ (2001), pg. 694.

66. El citado precepto establece: El Tribunal de Justicia de la Unión Europea será competente para pronunciarse, con carácter prejudicial: a) sobre la interpretación de los Tratados; b) sobre la validez e interpretación de los actos adoptados por las instituciones, órganos u organismos de la Unión. Cuando se plantee una cuestión de esta naturaleza ante un órgano jurisdiccional de uno de los Estados miembros, dicho órgano podrá pedir al Tribunal que se pronuncie sobre la misma, si estima necesaria una decisión al respecto para poder emitir su fallo. Cuando se plantee una cuestión de este tipo en un asunto pendiente ante un órgano jurisdiccional nacional, cuyas decisiones no sean susceptibles de ulterior recurso judicial de Dere-

en la mayor parte de los casos, ésta dice tanto a favor de una tesis como de la contraria. Indicar, sin mayores precisiones, que cualquiera de los párrafos del antiguo artículo 234 del Tratado (actual artículo 267 del Tratado de Lisboa) puede justificar la jurisprudencia «Dzodzi» resulta, cuando menos, aventurado. Con la misma lógica podría argumentarse que tampoco la dicción literal del precepto indica nada en el sentido de fundamentar la citada jurisprudencia. Mayor interés presenta el argumento relativo a la finalidad de la cuestión prejudicial. No obstante, resulta más adecuado tratar esta cuestión junto a la segunda razón que esgrime el TJUE para justificar su jurisprudencia.

2) Existe un acuerdo generalizado en la doctrina, y así lo ha hecho ver también la propia jurisprudencia del TJUE, en torno a la finalidad de la cuestión prejudicial. En la medida en que el Derecho Comunitario debe ser aplicado, también, por los Tribunales nacionales, la cuestión prejudicial tiende a garantizar la unidad en la interpretación y aplicación de dicho Derecho. Esta finalidad parece conectar con la segunda razón esgrimida por el TJUE en la jurisprudencia «Dzodzi», es decir, la existencia de un interés comunitario en la interpretación del Derecho de la unión independientemente del concreto título de aplicación. El dudoso acierto de esta afirmación está en la base de la dudosa consistencia que, a nuestro parecer, supone la jurisprudencia «Dzodzi».

El Tribunal de Justicia se basa en un dogma que, sólo parcialmente, puede resultar aceptable: el de la interpretación uniforme del Derecho Comunitario independientemente de su título de aplicación. Desde luego, el dogma resulta perfectamente lógico cuando se trata de enjuiciar un supuesto subsumible en la hipótesis normativa de reglas que resulten de una trasposición directa de Directivas europeas. Así, por ejemplo, no cabe duda de que existe un interés comunitario en la interpretación uniforme del concepto de realización de componentes positivos de renta en las sociedades de capital (caso *Tomberger*). Desde una perspectiva metodológica, esta vertiente del dogma de la interpretación unitaria tiene todo el sentido y se fundamenta en la propia naturaleza jurídica de las Directivas. El antiguo artículo 249 del Tratado (actual artículo 288 del Tratado de Lisboa) indica que la Directiva obligará al Estado miembro destinatario en cuanto al resultado que deba conseguirse, dejando, sin embargo, a las autoridades nacionales la elección de la forma y de los medios, para alcanzar el mismo. En este sentido, la

cho interno, dicho órgano estará obligado a someter la cuestión al Tribunal. Cuando se plantee una cuestión de este tipo en un asunto pendiente ante un órgano jurisdiccional nacional en relación con una persona privada de libertad, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea se pronunciará con la mayor brevedad.

Directiva determina la finalidad (resultado) tanto de las normas que ella misma contiene, como de los preceptos internos que resulten de su trasposición. Puede decirse, en definitiva, que la posición de la Directiva, en el sistema de fuentes del Derecho Comunitario, impide que las normas internas de trasposición se orienten a una finalidad distinta de aquélla que la propia Directiva ha previsto.

Sin embargo, más allá del ámbito de aplicación de la Directiva, la finalidad de ésta no se impone necesariamente a los preceptos del Derecho interno. Creo que queda fuera de toda duda que las normas internas que regulan el régimen de determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades pueden no asumir las finalidades propias de la IV Directiva⁶⁷. De hecho, desde la perspectiva del Derecho Comunitario, resulta inatacable una regulación autónoma (distinta de la prevista en la Directiva) de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades⁶⁸.

Así pues, puede decirse que la jurisprudencia «Dzodzi» se fundamenta en una regla que establece un prejuicio en una actividad, como la interpretativa, de carácter esencialmente cognoscitivo. El prejuicio consiste, básicamente, en imponer la interpretación conforme a la Directiva de preceptos que, hipotéticamente, pueden tener una finalidad distinta a la de la propia Directiva. Además, fuera del ámbito estrictamente interpretativo, y desde una óptica puramente institucional, el TJUE podría estar ejerciendo de forma excesivamente extensiva sus propias competencias, en la medida en que se ve obligado a reconocer la existencia de un deber comunitario de interpretación conforme, para las normas internas que remiten a disposiciones comunitarias o a normas internas resultantes de la trasposición de éstas; un deber, como el planteamiento de la cuestión prejudicial, que no encuentra ningún anclaje ni fundamento en el Derecho Comunitario.

Con estas reflexiones fijamos nuestra posición sobre la discusión en torno a la facultad/deber de los Tribunales Contencioso-Administrativos de plantear cuestión prejudicial en aspectos relativos a la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades. Estos Tribunales, conforme al propio Derecho Comunitario, no están obligados a plantear cuestión prejudicial ante el Tribunal de Justicia. Esta idea se confirma si se analiza el

67. Sobre la cuestión de la diversidad de fines de los balances mercantil y fiscal puede consultarse: BÁEZ MORENO (2005), pgs. 97-153.

68. En este sentido en Alemania: AHMANN (1995), pg. 276, señalando que, el hecho de que legislador alemán amplíe el ámbito de aplicación de las normas contables al trasponer la Directiva, no presenta ningún interés directo desde la perspectiva del Derecho Comunitario. WEBER-GRELLET (1995), pg. 349, siguiendo a AHMANN. HENNRICHS (1997), pgs. 76-77.

antiguo artículo 234 del Tratado (actual artículo 267) en relación con los planteamientos metodológicos expuestos hasta el momento.

En los párrafos segundo y tercero de dicho precepto se establece, como requisito único de la facultad/deber para acudir al TJUE por la vía de la cuestión prejudicial, que se plantee una cuestión de la naturaleza de las previstas en el primer párrafo. En lo que a nosotros nos interesa la letra b) del primer párrafo del antiguo artículo 234 (actual artículo 267), considera al Tribunal de Justicia competente para pronunciarse sobre la validez e interpretación de los actos adoptados por las instituciones de la Comunidad entre los cuales figuran las Directivas. Si bien, en aquellos casos en los que los tribunales internos se plantean una duda sobre la interpretación del derecho nacional fruto de la trasposición de una Directiva, resulta necesario conocer la finalidad de la Directiva (en la que medida en que el Derecho interno debe compartir esa finalidad), cuando se interpreta una norma fruto de la trasposición de esa misma Directiva, pero que resulta aplicable al supuesto, exclusivamente en virtud de una remisión efectuada por el legislador interno, no existe tal necesidad pues la norma que remite puede tener, y de hecho la tendrá en gran cantidad de ocasiones, una finalidad absolutamente diversa. En este sentido, puede decirse que el requisito fundamental para el planteamiento de la cuestión prejudicial no puede concurrir en los supuestos particulares que nos ocupan, en la medida en que los mismos pueden no exigir una interpretación prejudicial de la Directiva, allí donde resulte evidente que la finalidad de la norma nacional que emplea como modelo una norma comunitaria es distinta a la que persigue esta última (o se han introducido modificaciones para evidenciar tales diferencias: jurisprudencia *Kleinwort Benson* [TJCE 1995, 36] y *BIAO* [TJCE 2003, 1]).

Ahora bien, de acuerdo con la propia jurisprudencia comunitaria («Dzodzi» y concordantes) los órganos jurisdiccionales nacionales ostentan la «facultad» de plantear ante el TJUE cuestiones prejudiciales sobre la interpretación comunitaria de disposiciones nacionales que se remitan o extiendan la aplicación de disposiciones comunitarias a situaciones internas (no cubiertas por la norma comunitaria)⁶⁹.

69. Más discutible puede ser que el no planteamiento de la cuestión prejudicial por un tribunal nacional en este tipo de casos plantee problemas de tutela judicial efectiva. La jurisprudencia del Tribunal Constitucional español sobre esta cuestión no permite extraer conclusiones claras al respecto, aunque se atisba un enfoque restrictivo y no plenamente alineado con el desplegado por el TJUE sobre la extensión de efectos. Véanse las SSTC 58/2004 (RTC 2004, 58) y 194/2006 (RTC 2006, 194), y el ATC 62/2007 (RTC 2007, 62 AUTO).

A partir de las afirmaciones expuestas podría parecer que la discusión en torno a la cuestión prejudicial y la interpretación conforme a las Directivas está completamente cerrada. Desde luego lo está respecto a la cuestión prejudicial, en la medida en que parecería difícil de encajar en el sistema institucional del Tratado que una cuestión de este género pudiera plantearse con base exclusivamente en el Derecho nacional. Cuestión distinta es la referente a la interpretación del Derecho interno conforme a la Directiva. Veamos este problema con mayor detenimiento.

2.2.2. ¿Interpretación conforme a la IV Directiva del Derecho Contable interno al que remite el TRLIS?

Aun cuando se haya sostenido que el principio de interpretación conforme a la Directiva es de naturaleza comunitaria⁷⁰, no creemos que deba existir ningún impedimento, ni lógico ni jurídico, para que el Derecho interno pueda establecer tal principio⁷¹. Se trataría, sobre esto debe hacerse hincapié, de un deber de interpretación conforme a la IV Directiva que, en ningún caso, habilitaría a los tribunales nacionales a presentar cuestión prejudicial, en la medida en que no resulta concebible que el sistema de competencias diseñado en el Tratado, pueda ser alterado en virtud de normas internas. Sin embargo, el hecho de que pueda existir dicho deber de interpretación conforme no significa que, de hecho, exista en nuestro sistema; esa será una conclusión que deberá extraerse a la luz, sobre todo, de argumentos sistemáticos y teleológicos y, por consiguiente, el siguiente paso debe consistir en analizar si en relación con la remisión que realiza el TRLIS a la normativa contable tal deber existe o no.

En relación con este problema, podría pensarse que para las reglas contables integradas en el régimen de determinación de la base imponible del IS, no existe un deber de interpretación conforme a la IV Directiva de carácter nacional. En efecto, basta tener en cuenta a estos efectos, las reflexiones, muy abundantes en la doctrina, sobre las finalidades divergentes de los Balances Mercantil y Fiscal⁷². De esta forma, allí donde determinadas reglas que integran el régimen de determinación de la base imponible del Impuesto, y las que componen el Derecho europeo de Balances (Directiva y norma nacional de trasposición) posean finalidades diversas, no parece defendible que la interpretación del segundo grupo de normas pudiera imponerse para la

70. BEISSE (1989), pg. 304. BEISSE (1990), pg. 2011.

71. En este sentido en Alemania: HENNRICHS (1997), pg. 77, respecto a las sociedades personalistas y empresarios individuales. HENNRICHS (1999), pgs. 149-150, respecto a las normas que integran el Balance Fiscal.

72. Sobre esta cuestión: BÁEZ MORENO (2005), pgs. 97-153.

interpretación del primero y ello aun existiendo una remisión inequívoca. Este razonamiento que limita no sólo la posibilidad de plantear cuestión prejudicial, sino la mera existencia de un deber de interpretación conforme a la IV Directiva, encuentra un refuerzo importante en la llamada teoría de la remisión como incorporación, traída a colación por la doctrina alemana precisamente a estos efectos. Así, para negar la facultad/deber de planteamiento de la cuestión prejudicial y de interpretación del régimen de determinación de la base imponible del IS conforme a la Directiva, se defiende que la remisión operada a las normas contables, implica la incorporación de éstas a la disciplina fiscal, debiendo interpretarse conforme a la finalidad propia de ésta⁷³; parece lógico que, en este esquema explicativo del principio de determinación material, la interpretación conforme a la Directiva no encuentre acomodo.

Sin embargo dicha tesis no encaja con el sistema de relaciones entre Balance Mercantil y Balance Fiscal que establece la normativa española. Dicho sistema de relaciones no se rige exclusivamente por el principio de determinación material (remisión normativa) sino que, en el mismo, juega un papel preponderante el principio de determinación formal, entendido éste como la necesidad de que para la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades se tome como punto de partida el balance efectivamente redactado por el empresario, si éste es ajustado a Derecho⁷⁴. Este principio, que se deduce sin excesivos problemas del artículo 10.3 del TRLIS, anula los efectos de incorporación que, en principio, se derivarían de la determinación material y obliga a una interpretación conforme a la Directiva de los preceptos contables que integran el régimen de determinación de la base imponible del Impuesto. En definitiva, la determinación formal constituye la norma que impone el deber, estrictamente nacional, de interpretación conforme a la Directiva⁷⁵.

Las afirmaciones que anteceden encajan, sin ningún género de dudas, en el esquema de funcionamiento de las relaciones entre los Balances Mercantil y Fiscal que se ha descrito a lo largo de este trabajo. En todo caso, debe decidirse si una determinada cuestión referente a la determinación de

73. En este sentido en Alemania: WEBER-GRELLET (1995), pg. 349. WEBER-GRELLET (1996), pg. 2092. WEBER-GRELLET (1996b), pg. 1095. BIENER (1996), pgs. 43-44, aunque con mucha menor contundencia.

74. Sobre el principio de determinación formal en Derecho Español puede verse: BÁEZ MORENO (2005), pgs. 45-68.

75. En la doctrina alemana se ha insistido también sobre la idea de que la acción combinada de los principios de determinación material y formal contrarresta los efectos de incorporación propios de una remisión normativa: HERLINGHAUS (1997), pg. 538. SCHÖN (1996), pg. 81. ESSERS (2009), pgs. 32 y ss.

la base imponible del Impuesto, está regulada por el conjunto de normas contables o fiscales que componen dicho régimen. Si el supuesto puede incluirse en la hipótesis normativa de una regla fiscal de ajuste, parece obvio que no podrá imponerse una interpretación conforme a la Directiva. En este caso el principio de determinación formal no juega y, por consiguiente, tampoco el deber de interpretación conforme. El supuesto de hecho se subsume en una norma de carácter fiscal, y la interpretación de esta debe hacerse conforme a los criterios y finalidades propias de la misma. Por el contrario, si el supuesto debe subsumirse en una norma de carácter contable, la interpretación que de ésta se haga, incluso a efectos de determinar la base imponible del Impuesto, deberá coincidir siempre con la correspondiente en Derecho Mercantil y, por tanto, se impondrá, cuando resulte procedente, una interpretación conforme a la Directiva⁷⁶. La tesis expuesta anteriormente puede ilustrarse con algunos ejemplos, ofrecidos por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión en materia contable.

Tratando en primer lugar las consecuencias fiscales de la STJUE de 14 septiembre 1999 (TJCE 1999, 188) (*DE+ES Bauunternehmung*, C-275/07) debe tenerse en cuenta, en primer lugar, que las mismas serán necesariamente muy limitadas, en la medida en que el vigente artículo 13.6 del TRLIS –y el 13.1.g) de la LIS desde su aprobación– contienen reglas específicas sobre la deducibilidad y valoración de las provisiones por garantías de reparación y revisión. De ese modo, la tesis fundamental defendida por el TJUE –el principio de imagen fiel puede imponer la dotación de provisiones para riesgos y gastos globales de garantía– carece de trascendencia en el Impuesto sobre Sociedades pues esto es algo que se deriva con toda claridad de las propias normas tributarias de ajuste extracontable⁷⁷. Sin embargo, y de acuerdo con

76. Un problema específico lo representan las normas que articulan una regulación fiscal específica (ajuste fiscal extracontable) al margen de la normativa contable, cuando tal normativa fiscal resulta incompleta (*v. gr.*, el art. 23 TRLIS o el propio concepto de devengo contenido en el art. 19 del TRLIS). En estos casos, puede acontecer que la norma fiscal pueda colmar sus propios vacíos a través de la interpretación. No obstante, también puede acontecer que la norma fiscal emplee conceptos o términos no definidos en la normativa fiscal pero sí en la normativa contable en cuyo caso la integración entre norma fiscal y la norma contable (*mixed rules*) puede ser necesaria, siempre y cuando ello se acomode a la finalidad de la norma fiscal. En este tipo de casos, la interpretación de la norma contable puede volver a operar en el ámbito fiscal, a pesar de la existencia de una norma de ajuste fiscal extracontable.

77. A este respecto resulta imposible compartir la posición expuesta por el Profesor VICENT CHULIÀ en el sentido de que la Sentencia *DE+ES* ha venido a consagrar el principio de primacía del Derecho contable mercantil sobre el Derecho Tributario nacional: VICENT CHULIÀ (2000), pg. 11431. VICENT CHULIÀ (2000 b), pgs. 9; 192; 328-329.

el principio de interpretación conforme a la Directiva antes expuesto, la Sentencia *DE+ES* sí puede desplegar efectos, aunque en un sentido más general, para la imposición societaria.

De un lado, y cuando se trate de provisiones respecto a las que no exista norma de ajuste extracontable, el operador jurídico que determine la base imponible del Impuesto no podrá denegar la deducibilidad fiscal de una provisión global para riesgos y gastos siempre y cuando, claro está, la valoración individualizada no sea posible conforme a las exigencias del principio de imagen fiel.

De otro lado, y en términos aún más generales, la Sentencia deja claro que el principio de valoración separada de los elementos de las cuentas anuales admite excepciones justificadas, en todo caso, por la necesidad de mostrar la imagen fiel del patrimonio y de los resultados; por consiguiente tampoco podrá el operador jurídico que determine la base imponible del Impuesto corregir una contabilización a estos efectos por el simple hecho de que la misma no respeta tal principio por haber procedido a una valoración global⁷⁸. En todo caso, y como ha hecho notar con acierto la doctrina alemana⁷⁹, la Sentencia *DE+ES* no resuelve el problema de las reglas de valoración de las provisiones pues, conforme a la misma, la Directiva no se pronuncia sobre ese particular al margen de señalar que el importe de las provisiones para riesgos y gastos no podrá exceder las necesidades⁸⁰. Con todo, no puede perderse de vista cómo el TJUE en la Sentencia *DE+ES* estableció una interpretación de los criterios de evaluación de las provisiones globales de riesgos que debían ser aplicados por las autoridades nacionales (la Administración tributaria) a efectos contables y fiscales, al concurrir el principio de determinación material en el marco de la base imponible del IS⁸¹.

Mucho más determinantes, desde una óptica fiscal, son las consecuencias que se derivan de la STJUE de 7 enero 2003 (TJCE 2003, 1) (*BIAO*). Dejando al margen ciertas reflexiones —que a título incidental realiza el TJUE en torno a la posible aplicación de las NIC/NIIF y que serán objeto de análi-

78. Esta conclusión puede plantear algunos problemas en relación con la valoración elemento por elemento a efectos de amortizaciones pues, el artículo 1.3 del RIS admite algunas excepciones a este principio aunque las mismas no se identifican necesariamente con la necesidad de mostrar la imagen fiel del patrimonio y los resultados del ejercicio.

79. HOFFMANN (1999), pg. 1688. DZIADKOWSKI (1999), pg. 636.

80. Esta cuestión puede haber perdido actualidad al menos por lo que se refiere al Derecho Español en la medida en que la regla de valoración 15^a.2 del PGC/2007 contempla normas detalladas sobre valoración de provisiones.

81. Véanse los párrafos 36 a 39 de la STJUE *DE+ES*.

sis en el siguiente epígrafe— procede centrar la atención en dos cuestiones determinantes sobre las que el TJUE se pronuncia en términos relativamente rotundos.

De un lado, el TJUE sostiene con rotundidad que los compromisos contraídos en virtud de garantías pueden dar lugar a la dotación de provisiones para riesgos y gastos siempre y cuando la pérdida derivada del compromiso pueda considerarse probable o cierta. En este sentido, el TJUE descarta una lectura limitada del artículo 14 del IV Directiva⁸², pues los compromisos por garantías pueden desplegar efectos en los resultados del ejercicio y no sólo ser tenidos en cuenta a efectos informativos (a continuación del balance o de la memoria). En todo caso el TJUE se abstiene de determinar los criterios conforme a los cuales la pérdida derivada del compromiso puede considerarse probable o cierta⁸³ —criterios que quedan remitidos por tanto a la normativa nacional— aunque sí matiza que el denominado «riesgo país» no es el único elemento que debe tenerse en cuenta a la hora de decidir la probabilidad o la certeza de una pérdida o deuda⁸⁴. Desde una óptica estrictamente fiscal, parece claro que el operador jurídico que determine la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades no puede denegar la deducción contable (y fiscal) de una provisión para riesgos y gastos por el simple hecho de que la misma derive de un compromiso asumido en virtud de un contrato de garantía. En efecto, si se analizan las reglas de ajuste extracontable referidas a las provisiones para riesgos y gastos contenidas en el artículo 13 del TRLIS podrá comprobarse la inexistencia de mención alguna respecto a este tipo de provisiones imponiéndose, como antes se señaló, un deber de interpretación conforme a la Directiva y a la jurisprudencia del TJUE en la materia⁸⁵.

82. Señala el citado precepto: «Deberán figurar de forma clara a continuación del balance o del anexo, si no existe obligación de inscribirlos en el pasivo, todos los compromisos contraídos con motivo de cualquier garantía, con distinción de las categorías de garantías previstas por la legislación nacional y con mención expresa de las garantías reales dadas. Si existieren los compromisos arriba mencionados con respecto a empresas ligadas, deberá mencionarse de forma separada».

83. Como ha indicado la doctrina alemana: SCHEFFLER (2003), pg. 302.

84. En todo caso creemos que el TJUE no responde a una de las cuestiones esenciales que, en este ámbito podría desplegar consecuencias determinantes, tanto a efectos mercantiles como fiscales; nos referimos a la cuestión de si el «riesgo país» puede justificar por sí solo la dotación de una provisión para riesgos y gastos o, dicho de otra forma, si un simple incremento en el riesgo país puede incidir en la consideración de una pérdida como probable o cierta. Esto es exactamente lo que ocurría conforme a los hechos sobre los que se fundamenta la Sentencia *BIAO* pues, el TJUE deja claro en varias ocasiones que la solvencia del deudor principal (Corporación Nacional del Cobre) no suscitaba duda alguna y que ésta nunca se había retrasado en sus pagos.

85. Cuestión distinta sería que el litigio se planteara respecto a hechos sucedidos antes

De otro lado, la STJUE en el asunto *BIAO* (TJCE 2003, 1) aclara otra cuestión de extraordinaria relevancia fiscal pues no existe en el TRLIS precepto alguno que se refiera a la relevancia fiscal de los hechos posteriores al cierre del ejercicio. En el caso controvertido, el deudor principal (Corporación Nacional del Cobre) procedió a reembolsar el crédito correspondiente tras la fecha de cierre del balance pero antes de que éste hubiera sido elaborado. La cuestión se refiere, obviamente, a si la eventual provisión debe dotarse con la información existente en el momento de redactarse las cuentas anuales (desaparición del riesgo) o si, por el contrario, debe partirse exclusivamente de los datos conocidos en el momento del cierre del ejercicio. Y a este respecto la Sentencia *BIAO* (TJCE 2003, 1) resulta extraordinariamente contundente al indicar que el conocimiento de nuevos hechos, antes de la formulación de las cuentas, no impone una valoración retroactiva de la provisión para riesgos y gastos que pueda figurar en el balance. Ello no quiere decir que de esos hechos no deba dejarse constancia en las cuentas anuales –algo a lo que por otro lado obliga el principio de imagen fiel–, seguramente en la memoria⁸⁶, aunque el TJUE se limita a remitir a la fórmula correspondiente por la que opte el Derecho interno. La solución que proporciona el TJUE puede tener una enorme trascendencia en España tanto por lo que se refiere al ámbito contable como al estrictamente fiscal (dado que sobre este particular no existe norma de ajuste extracontable). Y ello tanto antes como después de la aprobación del PGC/2007. Durante la vigencia del PGC/1990 esta cuestión no se encontraba regulada de forma expresa, por lo que parece que la solución proporcionada sería fácilmente aplicable en nuestro país⁸⁷. En la actualidad, la Norma de Valoración 23^a del PGC distingue entre los hechos posteriores que pongan de manifiesto condiciones que ya existían al cierre del ejercicio y los que no lo hagan. En el primer caso dichos hechos

de la entrada en vigor de la Ley 16/2007 pues, hasta ese momento, las normas de ajuste extracontable referidas a provisiones presentaban una fisonomía diversa. De hecho, es muy probable que la Administración pudiera rechazar la deducibilidad de una provisión semejante a la descrita aplicando el antiguo artículo 13.1 del TRLIS que impedía la deducción de provisiones para riesgos y gastos para la cobertura de riesgos previsibles, pérdidas eventuales, y gastos o deudas probables. En este caso, una vez más, la falta de determinación material implicaría la falta de determinación formal y, por tanto, la inexistencia de un deber de interpretación conforme a la Directiva.

86. Como ha señalado cierta doctrina alemana: SCHEFFLER (2003), pg. 303. WEBER-GRELLIET (2003), pg. 69.
87. Sin embargo, se ha sostenido en alguna ocasión que el PGC/1990 regulaba de forma implícita este problema con criterios muy semejantes a los vigentes en la actualidad –los impuestos por el PGC/2007– que, como veremos a continuación parten de presupuestos diametralmente opuestos a los del TJUE (DE LA PEÑA GUTIÉRREZ y MATA MELO [2008], pg. LXIX).

podrán ser tenidos en cuenta a efectos de formular las cuentas anuales, incidiendo, se entiende, en los resultados del ejercicio. Como puede observarse, el nuevo PGC se aparta ostensiblemente de la solución proporcionada por el TJUE en la sentencia *BIAO* algo que puede resultar cuestionable en tanto en cuanto la Directiva sólo ha introducido una reforma a este respecto en relación con los riesgos [artículo 31.1.c.bb) de la IV Directiva]⁸⁸. Así pues, y en supuestos como los tratados por la Sentencia *BIAO* (valoración de provisiones para riesgos y gastos), parece imponerse una interpretación conforme a la Directiva tanto a efectos contables como fiscales. Por el contrario, respecto a hechos posteriores al cierre del ejercicio que no atañan a provisiones (reducciones de valor de activos o costes de activos por ejemplo) lo cierto es que la solución parece difícilmente previsible pues la jurisprudencia del TJUE y la solución del PGC/2007 se mueven en líneas radicalmente opuestas⁸⁹.

Con ser importantes las anteriores reflexiones creemos que, desde una perspectiva estrictamente fiscal, es la STJUE de 27 junio 1996 *Waltraud Tomberger* contra *Gebrüder von der Wettern GmbH* (C-234/04) (TJCE 1996, 115) la que reviste mayor importancia algo que llama especialmente la atención si se tiene en cuenta que, en este caso, el procedimiento no fue iniciado por un tribunal tributario, como en los casos *DE+ES* (TJCE 1999, 188) y *BIAO*, sino en el seno de la jurisdicción civil. En todo caso, ese dato resulta totalmente irrelevante, al menos por lo que ahora nos atañe, en la medida en que el deber de interpretación conforme a la jurisprudencia del TJUE lo es con independencia del origen procesal de los pronunciamientos.

El supuesto resulta, en una primera aproximación, bastante sencillo. La sociedad *Gebrüder von der Wettern GmbH* poseía el 100% de las participaciones en las sociedades *Technische Sicherheitssystem GmbH* y *Gesellschaft für Bauwerksabdichtungen mbH*. Las cuentas anuales de las sociedades participadas se aprobaron el 29 junio 1990 (para el ejercicio comprendido entre el 1 enero y el 31 diciembre 1989) y de ellas se desprendía que a la participante le correspondían determinados dividendos, que aún no le habían sido abonados. Por su parte *Gebrüder von der Wettern GmbH* no reflejó en sus cuentas anuales del

88. Reformado por la Directiva de Modernización.

89. Siempre podría alegarse que el PGC español establece reglas muy semejantes a la Norma Internacional de Contabilidad 10 (*Hechos posteriores a la fecha de balance*). En todo caso, no puede perderse de vista que aunque el Tribunal *a quo* planteó este extremo, el TJUE ignoró por completo la NIC 10 a la hora de resolver el problema desde la óptica estricta de la IV Directiva. Aquí nos encontramos, más bien, ante el problema de la relación entre NIC/NIIF, IV Directiva, Derecho contable nacional y Derecho Tributario nacional que analizaremos en más detalle en el siguiente epígrafe.

ejercicio de 1989 los dividendos que respecto a ese ejercicio le correspondían por su participación en las sociedades citadas. Waltraud Tomberger (TJCE 1996, 115), socia de *Gebrüder von der Wettern GmbH*, solicitó a los Tribunales ordinarios alemanes la anulación de las cuentas anuales de la participante sobre la base de que, a su juicio, la inclusión de los dividendos derivados de los beneficios de las sociedades dominadas en 1989, en las cuentas anuales de la sociedad dominante de ese mismo ejercicio, era obligatoria. Tras ser rechazada la demanda en primera instancia, el asunto llegó al *Bundesgerichtshof* que, aun entendiendo la necesidad de una inclusión contemporánea de los beneficios en las cuentas anuales de la participante y la participada, prefirió plantear cuestión prejudicial, por si dicha inclusión contemporánea pudiera entenderse contraria al principio de prudencia en su vertiente de realización.

El Tribunal de Justicia, con una argumentación no excesivamente elaborada, y sobre la base de los principios de imagen verdadera y fiel, de devengo y de prudencia, entendió que la inclusión contemporánea de los beneficios en las cuentas anuales de las participadas y la participante, no vulneraba la IV Directiva, sobre la base además de que la sociedad filial «asignó» los beneficios a la matriz el 31 diciembre 1989. Sin embargo, la inclusión contemporánea se condiciona, precisamente, al cumplimiento de todas las circunstancias particulares del caso: 1) Que una sociedad (la sociedad matriz) sea el único socio de otra (la filial) y la domine; 2) Que según el Derecho nacional, la sociedad matriz y la filial formen parte de un grupo; 3) Que los ejercicios de ambas sociedades coincidan; 4) Que las cuentas anuales de la filial hayan sido aprobadas antes de que haya concluido la verificación de las cuentas anuales de la sociedad matriz para ese mismo ejercicio; 5) Que de las cuentas anuales de la filial resulte que, a la fecha de cierre del balance, ésta había asignado beneficios a la matriz; 6) El juez nacional se haya cerciorado de que las cuentas anuales de la filial ofrecen una imagen fiel de su patrimonio, de su situación financiera y de sus resultados.

Creemos que la importancia (contable y fiscal) de la sentencia *Tomberger* trasciende con mucho el ámbito de la discrepancia particular que se planteaba en el supuesto. El caso surge a partir de una duda interpretativa, en el sentido de si la realización de los ingresos financieros correspondientes debía entenderse producida, desde una perspectiva jurídico-formal, como propuso el Abogado General Giuseppe Tesauró⁹⁰, en el momento en que existiera

90. En este sentido se pronunció el Abogado General en numerosos puntos de sus conclusiones generales: «El fundamento del crédito de la sociedad dominante es, precisamente, el acuerdo de distribución de dividendos. Este acuerdo sólo podrá adoptarse después de la fecha de cierre del ejercicio de la sociedad dominada. Antes de

una propuesta de reparto del beneficio y postergando la inclusión de los dividendos en las cuentas anuales de la sociedad dominante al siguiente ejercicio o si, por el contrario, el control ejercido por la dominante imponía una inclusión contemporánea en las cuentas anuales de la dominante y de la dominada. El hecho de que el TJUE se pronunciara a favor de esta segunda opción puede tener una importancia extraordinaria, en la medida en que los criterios de imputación temporal de los componentes positivos de renta, tanto a efectos contables como fiscales, no son claros en la mayor parte de las ocasiones, pues la normativa se limita a establecer, en términos genéricos, el principio de realización que, como ya hemos tenido ocasión de señalar en otras ocasiones⁹¹, constituye un concepto esencialmente indeterminado. Y, en este punto, el TJUE facilita una aproximación sustancialista al principio de realización, que prescinda de consideraciones de carácter jurídico-formal y considere los hechos reales del caso. No obstante, y ya desde el punto de vista estricto de la interpretación conforme a la Directiva, el caso *Tomberger* no deja de plantear un serio interrogante, que analizaremos a continuación.

La sentencia *Tomberger* no termina de aclarar cuál es su ámbito de aplicación, es decir, si el TJUE realiza una aproximación global al problema de la realización de ingresos a efectos contables, y conforme al principio de interpretación conforme, también fiscales. A este respecto debe señalarse que, en la Sentencia *Tomberger*, no existe una ponderación abstracta entre los principios de imagen verdadera y fiel y de prudencia que sea válida para todo supuesto en que ambas normas puedan entrar en conflicto. Por el contrario, en la misma, pesan muy especialmente las consideraciones sobre las relaciones reales que entre las sociedades participantes y participadas puedan existir. La solución hubiera sido muy distinta si de las circunstancias del caso se

este momento no existe seguridad sobre la existencia y cuantía del beneficio [...]» (punto 15); «En este caso es cierto que el control que la sociedad dominante ejerce sobre la dominada puede llevar a pensar que la aplicación del beneficio (reparto de dividendo) es segura, en la medida en que depende de la voluntad de la sociedad dominante. [...] Independientemente de las relaciones de participación, las sociedades dominante y dominada siguen siendo dos personas jurídicas independientes, y de igual manera sus contabilidades deben llevarse de forma separada. La visión según la cual el beneficio de la sociedad dominada en un determinado ejercicio puede incluirse en las cuentas anuales de la sociedad dominante antes de que exista un acuerdo de distribución en sentido jurídico formal, llevaría a considerar de forma automática y directa cualquier beneficio de la dominada como beneficio de la dominante y ello es imposible pues se trata de personas jurídicas distintas y las cuentas anuales litigiosas no son consolidadas» (punto 16). «Lo que resulta imposible es imputar los beneficios realizados en la sociedad dominada en el mismo período a la sociedad dominante; a ello se oponen, a mi juicio, el principio de prudencia y el principio de devengo» (punto 21).

91. BÁEZ MORENO (2005b), pgs. 872-885.

podiera derivar la inexistencia de un control de la sociedad matriz sobre la filial pues, en ese caso, casi con toda seguridad, se hubiera impuesto el principio de prudencia, interpretando el concepto de realización en un sentido formal y debiendo esperarse a la aprobación de las cuentas anuales de la matriz del siguiente ejercicio, para la inclusión de los dividendos⁹². Sin embargo, esto no quiere decir que las consecuencias de este pronunciamiento se circunscriban a la imputación temporal de dividendos. Por el contrario, haciendo uso de una aproximación semejante –interpretación del concepto de realización partiendo del principio de imagen fiel– podría sostenerse una imputación temporal de ingresos desvinculada de circunstancias jurídico-formales. En este sentido podría hacerse referencia, por ejemplo, al problema de la imputación de ingresos en contratos a largo plazo en los que, como ha señalado repetidamente la doctrina⁹³, un entendimiento formal e inflexible del principio de realización –que postergara la imputación de ingresos al ejercicio en que se entrega la obra– llevaría aparejado un perjuicio evidente del principio de imagen fiel. En definitiva, de la sentencia *Tomberger* podría derivarse también la necesidad de hacer uso, a efectos contables y fiscales, del denominado método del porcentaje de realización que permite, en determinadas circunstancias, imputar ingresos antes de que la obra haya sido efectivamente entregada⁹⁴. Con todo, la posición del TJUE en el caso *Tomberger* no opera de forma automática en el ámbito del IS sino que las disposiciones sobre devengo e imputación temporal de rentas (e incluso la normativa de operaciones vinculadas) pueden limitar los efectos derivados de tal pronunciamiento.

3. EL PROBLEMA A LA LUZ DE LA REFORMA CONTABLE ESPAÑOLA. LA INFLUENCIA DE LAS NIC/NIIF EN LA BASE IMPONIBLE DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Como ya señalamos en la introducción a este trabajo, la reciente reforma del Derecho Contable español aconseja volver a plantear las cuestiones trata-

92. En el mismo sentido: BÁEZ MORENO (2005), pg. 384.

93. Esta idea es una constante en la doctrina alemana: LÜDERS (1987), pg. 101, aunque de forma no del todo rotunda. LEUSCHNER (1995), pg. 389 (con abundantes referencias bibliográficas en pgs. 383-389). ADLER; DÜRING; SCHMALTZ, Kurt (1995): *Teilband*, I, § 252 Rn. 86, pg. 58. KRAWITZ (1997), pg. 886. DAUBER (2003), pg. 262. Esta idea también se defiende, tímidamente, en la doctrina contable española: GARAY GONZÁLEZ, José Antonio: «Empresas constructoras: costes e ingresos en curso de ejecución», en *Técnica Contable*, núm. 600, 1998, pg. 859. VALERO APARICIO y MORENO ARTÉS (2004), pg. 82, aunque haciendo referencia a la correcta periodificación de ingresos y gastos.

94. Sobre esta cuestión antes de la entrada en vigor del PGC/2007: BÁEZ MORENO (2005), pgs. 882-885.

das anteriormente con el objetivo de analizar cuál pueda ser la influencia que las NIC/NIIF puedan desplegar en el modelo contable vigente y, como resultado de los principios de determinación material y formal, también en la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades. Para la consecución de este objetivo conviene no perder de vista la estructura vigente de nuestro Derecho Contable y los puntos de contacto que el mismo mantiene con el modelo NIC/NIIF.

Como ya indicamos en la introducción, por expresa imposición del Reglamento-NIC a partir de 1 enero 2005, las sociedades cotizadas que se rijan por la ley de un Estado Miembro, deben elaborar sus cuentas consolidadas conforme a las normas internacionales de contabilidad. En todo caso, conviene resaltar que el Reglamento no contiene una remisión en blanco a las normas aprobadas por el IASB, sino que insta a la Comisión, con la asistencia de un Comité de reglamentación Contable, a pronunciarse, mediante Reglamento, sobre la aplicabilidad de las distintas Normas Internacionales de Contabilidad y Normas Internacionales de Información Financiera. En este sentido, la Comisión aprobó el Reglamento 1725/2003, de 29 septiembre, adoptando gran parte de las NIC/NIIF vigentes. Posteriormente, y en la medida en que desde 2003 se venían incorporando nuevas NIC/NIIF al Derecho Comunitario, se procedió a aprobar el Reglamento 1126/2008 de la Comisión de 3 noviembre 2008 por el que se adoptan determinadas Normas Internacionales de Contabilidad de conformidad con el Reglamento (CE) núm. 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo (Reglamento de incorporación 2008 en adelante).

Como ya señalamos, las cuentas individuales han quedado al margen de este proceso pues, aunque el artículo 5 del Reglamento-NIC permitía una adaptación en bloque de las NIC/NIIF, el legislador español, siguiendo la recomendación del Libro Blanco, prefirió acometer la reforma de manera autónoma limitándose a tomar las NIC/NIIF como modelo o punto de partida.

Es en este contexto normativo en el que surgen las dudas en torno a la influencia que las NIC/NIIF puedan desplegar en el Derecho interno, tanto desde una perspectiva estrictamente contable (interpretación de las reglas contenidas en el Código de Comercio y, sobre todo, en el PGC/2007) como fiscal. Sin embargo, conviene no perder de vista que a este entramado normativo subyacen en realidad dos cuestiones muy distintas en relación con la influencia real que las NIC/NIIF puedan desplegar para el ordenamiento contable y fiscal español.

Resulta absolutamente evidente que un juez español podrá interpretar las NIC/NIIF contenidas en el Reglamento de incorporación 2008, cuando dirima cuestiones que afecten a las cuentas consolidadas de entidades cotizadas que son las únicas a las que se aplican dichas reglas conforme al Reglamento-NIC y al ordenamiento contable español. En ese contexto es evidente también que el juez nacional podrá, si lo estima conveniente, plantear la cuestión prejudicial para solicitar el criterio interpretativo del TJUE en esta materia⁹⁵. La auténtica cuestión problemática, en ese contexto, consiste en determinar si cuando el juez nacional (civil o tributario) interprete la normativa contable interna aplicable a las cuentas anuales individuales podrá también solicitar la asistencia interpretativa del TJUE, teniendo en cuenta que dichas normas aun no siendo identificables con las NIC/NIIF –no ha existido incorporación en bloque– dicen inspirarse en las mismas, tal y como expusimos en el epígrafe 1 de este trabajo. En definitiva, el problema consiste en determinar si la jurisprudencia «Dzodzi» anteriormente descrita se aplica también a las relaciones entre Derecho Contable interno de las cuentas anuales individuales y el Reglamento de incorporación 2008 (Cuentas consolidadas de grupos cotizados).

Con independencia de la contestación que se dé a la anterior cuestión, y que el lector puede avanzar que, en la mayoría de los casos, será negativa (imposibilidad de plantear cuestión prejudicial en el contexto descrito, salvo casos donde la específica norma contable interna se atiene o sigue sustancialmente una NIC/NIIF comunitarizada y el órgano judicial considera que concurren los presupuestos de la jurisprudencia «Dzodzi»), aún debe hacerse referencia a un último problema en relación con la incidencia que las NIC/NIIF puedan desplegar respecto al Derecho Contable interno de las cuentas anuales y la base imponible del Impuesto sobre Sociedades. Puesto que, como ya hemos señalado en numerosas ocasiones, la nueva regulación contable se inspira en las NIC/NIIF, aunque sin incorporarlas en bloque, no cabe descartar que las mismas desplieguen una notable influencia *de facto* en la

95. Ésta es una cuestión absolutamente evidente que la doctrina ha defendido de forma reiterada (SCHÖN [2004], pg. 764) y que la propia Comisión ha defendido. En este sentido el Documento Comentarios referentes a ciertos artículos del Reglamento (CE) núm. 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 julio 2002, relativo a la aplicación de normas internacionales de contabilidad y de la Cuarta Directiva 78/660/CEE del Consejo, de 25 julio 1978, y la Séptima Directiva 83/349/CEE del Consejo, de 13 junio 1983 sobre contabilidad indica en su cuarto apartado: «Las opiniones expresadas en el presente documento no representan necesariamente la posición de los Estados miembros y no suponen, en sí mismos, ninguna obligación para ellos. Se entienden sin perjuicio de la interpretación que el Tribunal de Justicia, competente en última instancia sobre la interpretación del Tratado y el derecho derivado, pueda hacer de los problemas planteados».

interpretación de la normativa contable interna. De hecho, esa influencia, no fundamentada desde luego en la existencia de un deber de interpretación conforme a las NIC/NIIF, ya resulta evidente tanto en la jurisprudencia del TJUE como en la práctica de las autoridades españolas y merece algunas consideraciones detalladas.

Como ya hemos indicado más arriba, la influencia de las NIC/NIIF comunitarizadas (y su interpretación comunitaria) sobre el Derecho Contable (y fiscal) español –siempre de acuerdo con la jurisprudencia «Dzodzi» (TJCE 1991, 68)– dependerá fundamentalmente de si la norma contable nacional sigue sustancialmente una concreta norma NIC/NIIF comunitarizada, en cuyo caso procedería, con carácter general, una interpretación comunitaria de la norma nacional, salvo que se pudiera fundamentar la existencia de diferencias significativas o finalidades muy distintas.

A estos dos grupos de cuestiones haremos referencia separada en los siguientes epígrafes.

3.1. ¿ES APLICABLE LA JURISPRUDENCIA «DZODZI» A LAS RELACIONES ENTRE DERECHO CONTABLE INTERNO DE LAS CUENTAS ANUALES Y NIC/NIIF «COMUNITARIZADAS» PARA SU APLICACIÓN A LAS CUENTAS CONSOLIDADAS DE GRUPOS COTIZADOS?

Si se analizan con detenimiento las reflexiones críticas realizadas en el epígrafe anterior en relación con la jurisprudencia «Dzodzi», parece bastante evidente que tampoco en los supuestos de interpretación del Derecho Contable interno podrán o deberán dirigirse las autoridades nacionales al TJUE solicitando una interpretación de las NIC/NIIF «comunitarizadas» por mucho que dicho Derecho interno pretenda inspirarse o tomar las NIC/NIIF como modelo, salvo en los casos indicados donde la norma contable interna sigue fielmente la NIC/NIIF comunitaria y el órgano judicial considera que concurren los presupuestos de la jurisprudencia «Dzodzi». En definitiva, los mismos argumentos que justificaban la imposibilidad de plantear cuestión prejudicial por parte de un tribunal cuando se trataba de interpretar las normas contables internas a las que eventualmente puedan remitir las reglas de determinación de la base imponible en los impuestos empresariales, sirven para juzgar el supuesto que nos ocupa en este momento.

Incluso prescindiendo de la crítica frontal a la jurisprudencia «Dzodzi» desarrollada en las páginas anteriores, no pensamos que a las relaciones entre normas contables internas (PGC/2007) y NIC/NIIF «comunitarizadas» les pueda ser de aplicación, con carácter general, dicha jurisprudencia. Admitiendo, incluso a meros efectos dialécticos, el acierto de la doctrina «Dzodzi», podría plantearse si dicho modelo de relación no se acerca más a la situación

descrita en la sentencia *Kleinwort-Benson* en la que, como ya señalamos, el TJUE descartó su propia competencia. En efecto, la normativa contable interna relativa a las cuentas anuales ni se remite ni traspone ampliadamente los Reglamentos que comunitarizan las NIC/NIIF para las cuentas consolidadas de los grupos cotizados; antes al contrario, como voluntad declarada de la propia Ley 16/2007 y del PGC/2007 y como se deriva de la simple comparación del Derecho contable interno y las NIC/NIIF, la normativa contable interna «*está en sintonía*», «*se ajusta [...] a los aspectos sustanciales*» y «*tiene en consideración*» las normas internacionales de información financiera adoptadas por los Reglamentos de la Unión Europea⁹⁶. Es decir, la normativa contable española posee una conexión sustancial con las NIC/NIIF comunitarizadas pero ello no implica en sí mismo que tal normativa interna haya realizado de forma global una remisión o transposición ampliada de tal regulación contable comunitaria; por tanto, el modelo español de adaptación a las NIC/NIIF comunitarizadas en rigor no cumple el principal presupuesto de la jurisprudencia «*Dzodzi*» (sin perjuicio de que existan normas contables específicas que sí sigan fielmente la solución comunitaria NIC/NIIF y en tal sentido pudiera mantenerse la extensión de efecto que resulta de «*Dzodzi*»). Asimismo, del propio análisis de la normativa contable vigente –sobre todo del PGC/2007– se deriva la misma conclusión pues resulta difícil afirmar que las NIC/NIIF se hayan incorporado de forma completa o enteramente consistente al Derecho Contable interno. Si reproducimos literalmente algunas de las consideraciones realizadas por el TJUE en el asunto *Kleinwort Benson* (TJCE 1995, 36) y que pretenden ilustrar las relaciones entre la norma interna y la norma comunitaria –«el Derecho interno se circunscribe a tomar la norma comunitaria como modelo y a reproducir parcialmente sus términos⁹⁷»; «... el texto de la norma interna es a veces diferente del de la correspondiente disposición comunitaria⁹⁸»; y «... la norma interna prevé expresamente la posibilidad de que las autoridades del Estado contratante de que se trata introduzcan modificaciones destinadas a producir divergencias entre la norma interna y la norma comunitaria⁹⁹»– podremos advertir que son precisamente las mismas notas las que caracterizan la relación entre el Reglamento de incorporación de 2008 (NIC/NIIF comunitarizadas) y el Derecho Contable interno de las cuentas anuales. Así las cosas, bien puede afirmarse que el modelo de adaptación del Derecho contable español a las NIC/NIIF (comunitarizadas) está más próximo a un caso donde resulta de aplicación

96. Nos hemos limitado a citar algunas expresiones contenidas en la Exposición de Motivos y la disposición adicional 1ª de la Ley 16/2007.

97. Sentencia *Kleinwort Benson* (TJCE 1995, 36) (apartado 16).

98. Sentencia *Kleinwort Benson* (apartado 17).

99. Sentencia *Kleinwort Benson* (apartado 18).

la jurisprudencia *Kleinwort-Benson*¹⁰⁰ que la jurisprudencia «Dzodzi». No obstante, deben hacerse dos precisiones. Por un lado, que pueden existir normas contables internas (*v. gr.*, del PGC/2007) que sigan sustancialmente una concreta NIC/NIIF comunitarizada, de manera que en estos casos podría argumentarse que concurre el presupuesto principal de la jurisprudencia «Dzodzi» y la extensión de efectos. Y por otro, que es el órgano jurisdiccional nacional el competente para determinar el concreto alcance de la remisión de la normativa interna al Derecho Comunitario. Por tanto, en casos donde la normativa contable española siga sustancialmente una NIC/NIIF comunitarizada, lo procedente resulta su interpretación conforme a tal regulación comunitaria, salvo en casos donde existen diferencias relevantes o tal normativa se aplica en un contexto distinto y con finalidades diferentes.

3.2. LA INFLUENCIA «DE FACTO» DE LAS NIC/NIIF COMUNITARIZADAS EN LAS NORMAS REGULADORAS DEL BALANCE MERCANTIL Y SU POSIBLE EFECTO FISCAL

Las conclusiones alcanzadas en el epígrafe anterior deberían conducir también a afirmar que no existe un deber general de interpretación conforme a las NIC/NIIF comunitarizadas ni del Derecho Contable interno de las cuentas anuales ni, menos aún, de las reglas que disciplinan la base imponible del Impuesto sobre Sociedades. Esta conclusión no debe llevar a pensar que el modelo contable NIC/NIIF, particularmente por lo que se refiere a los estándares comunitarizados por obra del Reglamento de incorporación 2008, no vayan a desplegar influencia alguna en la interpretación de las nuevas reglas contables internas tanto a efectos puramente mercantiles como fiscales. Esta posible influencia no resulta en absoluto casual y su causa fundamental ya se ha puesto de manifiesto en otros Estados Miembros que, sin incorporar las NIC/NIIF en bloque para la regulación de las cuentas anuales, han adaptado parcialmente su normativa contable interna al modelo NIC/NIIF. En efecto, mientras que las normas contables internas siguen la tradición continental de regulaciones abstractas y generales y, por consiguiente, adolecen de un grado modesto de concreción, las NIC/NIIF presentan regulaciones muy detalladas tratando de dar respuesta a la amplia casuística que puede plantear la vida de la empresa y su gestión¹⁰¹. De ese modo, la probabilidad para el aplicador interno de encontrar una solución a un problema de

100. Téngase en cuenta que destacados autores como STEINER y WOODS han realizado una lectura restrictiva de esta sentencia limitando su alcance a casos donde el legislador nacional restringe expresamente la remisión o interpretación de la norma nacional de acuerdo con el Derecho UE (STEINER; WOODS [2009], pg. 236).

101. En este sentido particularmente por lo que se refiere a la contabilización del inmovilizado inmaterial en Alemania: HENNRICHS (2008), pg. 538.

interpretación o a una laguna del Derecho de las cuentas anuales en las NIC/NIIF parece muy elevada. Estamos ante un ejemplo de interpretación del Derecho nacional de acuerdos con sus antecedentes internacionales/comunitarios (NIC/NIIF), en línea con lo previsto en el Código Civil (art. 3.1) o la LGT (art. 12.1 y 2) cuya validez ha reconocido el TC (SSTC 146/1994 [RTC 1994, 146] y 253/1988 [RTC 1988, 253]). Tal relevancia interpretativa *de facto* (y *de iure*) atendiendo a los criterios generales de interpretación ha sido reconocida por el ICAC en algunas resoluciones como, por ejemplo, BOICAC 73/marzo 2008 sobre Normas particulares sobre el Inmovilizado intangible, y BOICAC 75/septiembre 2008 sobre Combinación de Negocios. Ahora bien, como ya indicamos más arriba, una cosa es la incidencia interpretativa y otra muy distinta la supletoriedad de las NIC/NIIF, que ha sido excluida por el ICAC (Resolución núm. 74/2008).

De hecho, esta influencia a la que se hace referencia no es una mera hipótesis, más o menos probable, sino que, por el contrario, ya pueden encontrarse claros ejemplos de la misma en la práctica jurisprudencial y administrativa, tanto a efectos puramente contables como específicamente fiscales. En este sentido merece atención especial la STJUE de 7 enero 2003 (TJCE 2003, 1) (*BIAO*) en la que, incluso antes de ponerse formalmente en marcha el proceso de incorporación de las NIC/NIIF para las cuentas consolidadas de grupos cotizados en Europa, el TJUE afirmaba: «... la cuestión de si existe una obligación de registrar un compromiso de este tipo en el pasivo del balance y no a continuación de él o en la memoria corresponde en principio al Derecho nacional leído en su caso, a la luz de las normas internacionales de contabilidad (NIC)»¹⁰² y «... esta valoración corresponde al Derecho nacional, leído en su caso, a la luz de las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) vigentes en el momento en que se produjeron los hechos del procedimiento principal, siempre que se respeten plenamente los principios generales enunciados por dicha Directiva»¹⁰³.

También la doctrina administrativa española parece haber adoptado una posición semejante, trayendo a colación diversas NIC/NIIF al resolver, sobre todo, cuestiones relativas a la imposición societaria¹⁰⁴. Sin ánimo de exhausti-

102. *Banque internationale pour l'Afrique occidentale SA (BIAO)* (TJCE 2003, 1) (apartado 103).

103. *Banque internationale pour l'Afrique occidentale SA (BIAO)* (TJCE 2003, 1) (apartado 118).

104. A este respecto merece una referencia especial la Resolución de la Dirección General de Tributos de 20 diciembre 2004 (JUR 2005, 43585), en la que se establecía, con notable acierto, que «... las NIC, y en concreto, la NIC 36 no resulta de aplicación sobre las cuentas individuales, debiendo aplicar, la entidad consultante, en relación con la posible depreciación del valor de cada elemento del inmovilizado

vidad debe hacerse alusión a las Resoluciones del TEAC de 9 septiembre 1999 (JT 1999, 1763)¹⁰⁵, de 15 octubre 2004 (JUR 2005, 48922)¹⁰⁶ o de 10 junio 2009 (JUR 2009, 423328)¹⁰⁷.

Por su parte el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, en Resolución a Consulta (BOICAC núm. 74/2008) parece haber adoptado una posición algo distinta al señalar que «... debe concluirse que en el caso de ausencia de una norma o interpretación en la normativa nacional que aplique específicamente a una transacción, los administradores deberán utilizar su criterio profesional para definir un criterio contable que sea lo más respetuoso con el Marco Conceptual de la Contabilidad previsto en el Plan General de Contabilidad y con los criterios contenidos en las normas de contabilidad generalmente aceptadas en España». No obstante, y al hilo de la lectura de la Resolución completa, creemos que puede concluirse que lo que descarta el ICAC es precisamente la aplicación directa de las NIC/NIIF para resolver problemas de interpretación o lagunas del Derecho Contable interno, no debiendo descartarse, por otro lado, la influencia *de facto* de la que en este momento nos ocupamos, un matiz que, por otro lado, se confirma por algunas referencias de la Resolución a las NIC/NIIF como referente obligado de las normas contables españolas, a la «vocación de convergencia con los Reglamentos comunitarios que adoptan las NIC/NIIF» o, finalmente, a la «sintonía con las NIC»¹⁰⁸. Tal conexión e influencia interpretativa de las NIC/NIIF puede fundamentarse igualmente en la Ley 16/2007 (Exp. Motivos y disp. final 1ª).

Ante la situación descrita (influencia *de facto* de las NIC/NIIF en el Derecho Contable interno y las reglas que disciplinan la base imponible del Impuesto sobre Sociedades) deben realizarse algunas reflexiones críticas. Dichas reflexiones deben partir de una realidad indudable y es que el legislador español, descartando de forma expresa una de las posibilidades que abría el Reglamento 1606/2002, ha optado por un modelo de reforma contable que

las disposiciones que al respecto establecen, tanto el Código de Comercio, como el Plan General de Contabilidad, la Resolución de 21 enero 1992 del Presidente del Instituto de Contabilidad y Auditoría de cuentas por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado inmaterial, y la Resolución de 30 julio 1991, por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado material».

105. Sobre el concepto de actividades de investigación y desarrollo.
106. También sobre el concepto de actividades de investigación y desarrollo.
107. Sobre criterios de imputación temporal de ingresos en contratos de larga duración.
108. Es cierto, desde luego, que todas estas afirmaciones se realizan al hilo de la cita literal del Dictamen (número 1950/2007) del Consejo de Estado sobre el proyecto de Real Decreto por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad pero no lo es menos que el ICAC parece compartir dichos criterios.

convierte a las reglas contenidas en el CCom y el PGC/2007 en textos autónomos desde una perspectiva normativa, por mucho que los mismos procuren un acercamiento al modelo NIC/NIIF. Esta autonomía se hace evidente en la propia introducción del PGC que califica al mismo como «... de carácter autónomo en tanto norma jurídica aprobada en España con un ámbito de aplicación claramente delimitado, a saber, la formulación de las cuentas individuales de todas las empresas españolas», debiendo derivarse de ello la consecuencia lógica de que «... la correcta interpretación del contenido del nuevo Plan General de Contabilidad, en ningún caso puede derivar en una aplicación directa de las NIC/NIIF incorporadas en los Reglamentos europeos»¹⁰⁹.

En este contexto, y como se ha afirmado con cierta profusión también en Alemania, donde la Ley de Modernización de Balances ha preconizado una solución muy semejante a la española, las NIC/NIIF se constituyen para el Derecho interno de las cuentas anuales y también para la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, en una mera fuente de conocimiento (*Erkenntnisquelle*) pero, en ningún caso, en una fuente del Derecho (*Rechtsquelle*)¹¹⁰. Como se ha sostenido las NIC/NIIF sólo serán útiles en virtud de la fuerza de sus argumentos¹¹¹ y de la específica concreción o seguimiento que se haya hecho de las mismas a través de disposiciones contables internas.

Esta conclusión no es sólo la que deriva de la lógica jurídica más elemental (básicamente del ámbito de aplicación material de las NIC/NIIF comunitarizadas) sino que presenta notables ventajas prácticas que tratamos de sintetizar a continuación:

1) Conviene no perder de vista que el modelo contable NIC/NIIF existe y se elabora con una finalidad esencialmente informativa que es, por otro lado, la finalidad que caracteriza esencialmente a las cuentas consolidadas. Sin embargo, las cuentas individuales cumplen paralelamente una función de medición de resultados, útil tanto a efectos mercantiles como estrictamente fiscales. Esta diversidad de finalidades, o más bien de intereses protegidos¹¹², estuvo en la base de las recomendaciones contenidas en *Libro Blanco* y, a la postre, en el modelo de reforma contable acometido en España

109. Sobre estos dos extremos han insistido el Dictamen (número 1950/2007) del Consejo de Estado sobre el proyecto de Real Decreto por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad y la Contestación a Consultas del ICAC antes citada.

110. En este sentido: HENNRICHS (2008), pg. 538. STIBI; FUCHS (2009), pg. 12.

111. HENNRICHS (2005), pg. 786. HENNRICHS (2008), pg. 538.

112. Sobre los conceptos de función e intereses protegidos por el Balance: BÁEZ MORENO (2005), pg. 465.

por la Ley 16/2007 y el PGC/2007¹¹³. Y precisamente dicha divergencia puede suponer que la importación sistemática de las NIC/NIIF al Derecho de las cuentas anuales, sobre la base de la pretendida inspiración del PGC/2007 en el modelo contable internacional, provoque abundantes desajustes fruto, precisamente, de la convivencia de dos estructuras muy distintas¹¹⁴.

2) Conforme al Reglamento 1606/2002 las NIC/NIIF no son aplicables de forma directa e inmediata ni siquiera a las cuentas consolidadas de los grupos cotizados que son, en principio, las únicas obligadas a elaborar sus cuentas conforme a las mismas. Por el contrario dichas normas deben ser incorporadas al ordenamiento comunitario conforme a un procedimiento previsto en el propio Reglamento 1606/2002. Por otro lado, resulta conocido que las NIC/NIIF originales, esto es las aprobadas por el *International Accounting Standard Board*, se encuentran en un proceso de revisión y reforma constante que propician que, en ocasiones, sea prácticamente imposible seguir su evolución. El devenir de los acontecimientos ha hecho evidente, por otra parte, que las instituciones europeas se ven obligadas a reformar continuamente los Reglamentos de incorporación de las NIC/NIIF con el objetivo de mantener acompasada la regulación vigente a efectos comunitarios con el estado actual de las NIC/NIIF originales. En ese sentido, si las disposiciones internas debieran interpretarse conforme a las NIC/NIIF el aplicador interno podría albergar dudas razonables en torno a si la interpretación conforme debe referirse a las NIC/NIIF comunitarizadas o, por el contrario, a las vigentes en cada momento tal y como éstas son aprobadas por el IASB. En definitiva ésta es una cuestión que deriva de la falta de claridad del objetivo de convergencia que parece haber alentado la reforma del PGC/2007.

3) La posible influencia interpretativa de las NIC/NIIF constituiría un fenómeno si no idéntico, al menos muy semejante, al que ya desde hace unos años viene siendo frecuente en el Derecho Tributario Internacional y que, con frecuencia, se ha calificado como de *soft law*. No es éste el lugar para detenerse en las múltiples críticas que este fenómeno ha recibido en la doctrina¹¹⁵. En este momento procede advertir, exclusivamente, sobre uno de

113. Véase el Libro Blanco para la reforma de la contabilidad en España, pgs. 90-95.

114. No queremos decir con esto que una contabilidad de corte informativo sea absolutamente inadecuada para integrar las normas del Balance Mercantil y Fiscal (en este mismo sentido BÁEZ MORENO [2005], pgs. 466-485), sino sólo que si el legislador ha decidido mantener unas reglas contables para cuentas individuales, sobre las que además descansa la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, no parece adecuado desbaratar dicha configuración, mediante una incorporación sistemática de reglas a las que subyace una filosofía radicalmente diversa.

115. Respecto del Soft-law como fenómeno pseudonormativo y a nivel UE, *vid.*: ROSE y PAGE (2001), MARTÍN JIMÉNEZ (1999); y CALDERÓN (2006), pgs. 720 y ss. Reciente-

los posibles riesgos que puede entrañar este tipo de fenómenos normativos. No resultaría descartable que, dada la confusión existente en torno a la influencia de las NIC/NIIF en el Derecho Contable interno, la Administración Tributaria, que es uno de los operadores llamados a interpretar el Derecho Contable al que el TRLIS remite, realizara una incorporación «selectiva» de las NIC/NIIF más favorables a los intereses de la Hacienda Pública descartando, por otro lado, el recurso a dichas normas cuando la solución no resultara tan conforme a dichos intereses. Esta posibilidad resulta tanto más probable cuanto que las NIC/NIIF, como normas esencialmente informativas que son, propician un alejamiento evidente del principio de prudencia contable que, a la postre, podría traducirse en una notable anticipación de gravamen. Esta afirmación no debe entenderse en el sentido de que las exigencias del principio de prudencia sean necesariamente coherentes con las finalidades propias del Balance Fiscal¹¹⁶; tan sólo pretendemos advertir de los importantes riesgos que una incorporación sesgada de las NIC/NIIF por vía interpretativa podría entrañar para nuestro sistema de imposición empresarial.

A partir de las afirmaciones anteriores, podría concluirse que las NIC/NIIF (comunitarizadas o no), *con carácter general o globalmente consideradas*, carecen de cualquier efecto jurídico relevante en relación con la interpretación de las reglas contables contenidas en el PGC/2007, todo ello sin perjuicio o salvando lo que hemos indicado sobre los casos donde una específica norma contable se hubiera atenido a la solución resultante de una NIC/NIIF comunitarizada o siguiera sustancialmente su regulación en cuyo caso podría ser de aplicación la extensión de efectos o interpretación comunitaria que resulta de la jurisprudencia «Dzodzi» (TJCE 1991, 68) o simplemente la interpretación de tal norma contable deba hacerse a la luz de las NIC/NIIF atendiendo a los métodos generales de interpretación normativa.

Y si bien esta afirmación general (restrictiva de la influencia general de las NIC/NIIF) resulta plenamente coherente con los argumentos expuestos en este trabajo, al tratar de dirimir la cuestión relativa a si la Administración Tributaria y los Tribunales se encuentran vinculados por las NIC/NIIF a la hora de interpretar la normativa contable interna relativa a las cuentas individuales, lo cierto es que, al menos por lo que se refiere al Derecho Tributario Sancionador y los Delitos contra la Hacienda Pública, conviene introducir matices adicionales.

mente en relación con los Comentarios al Convenio Modelo de la OCDE: ZORNOZA, J. y BÁEZ, A. (2010), pgs. 289-290.

116. De hecho, nos hemos manifestado anteriormente, precisamente en relación con las NIC/NIIF en un sentido opuesto: BÁEZ MORENO (2005), pgs. 466-485; BÁEZ MORENO (2006), pgs. 89-188; BÁEZ MORENO y KAISER (2007), pgs. 172-186.

A este respecto conviene tener en cuenta que el artículo 179.2.d) de la Ley General Tributaria exige de responsabilidad por infracción tributaria en aquellos supuestos en los que el obligado tributario haya actuado amparándose en una interpretación razonable de la norma, una circunstancia eximente que la doctrina ha propuesto aplicar también a los Delitos contra la Hacienda Pública¹¹⁷. Sin perjuicio de las notables dificultades que puede entrañar el cabal conocimiento del contenido exacto de la citada eximente de responsabilidad¹¹⁸, lo cierto es que a un contribuyente que ante una duda interpretativa o una laguna de las normas contables internas decide contabilizar siguiendo los criterios recogidos en las NIC/NIIF (comunitarizadas o no), difícilmente puede reprochársele no haber puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias¹¹⁹. Esto no se deriva sólo del hecho de que las normas contables admitan con frecuencia varias interpretaciones defendibles racionalmente¹²⁰, sino de la insistencia del legislador nacional, de la Administración Tributaria, de los Tribunales españoles y, sobre todo del TJUE, en la conexión existente entre las normas contables internas y las NIC/NIIF¹²¹. Por otro lado, las propias instituciones europeas parecen haber insistido en este extremo, amparando la conexión entre NIC/NIIF y Derecho Contable interno a la que hacemos referencia. En este sentido, puede resultar extraordinariamente reveladora la afirmación contenida en los *Comentarios de la Comisión referentes a ciertos artículos del Reglamento (CE) núm. 1606/2002 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 julio 2002, relativo a la aplicación de normas internacionales de contabilidad y de la Cuarta Directiva 78/660/CEE del Consejo, de 25 julio 1978, y la Séptima Directiva 83/349/CEE del Consejo, de 13 junio 1983 sobre contabilidad* (2003): «Siempre que una NIC determinada sea coherente con una transposición de las Directivas contables, los Estados miembros pueden exigir a las empresas que apliquen esa NIC. Evidentemente, ese requisito podría ampliarse para abarcar todas las NIC y sus interpretaciones»¹²². Sin perjuicio de que el contenido y extensión de dicha afirmación no deje de plantear algunos problemas, lo cierto es que la Comisión parece alimentar la eficacia interpretativa de las NIC/NIIF más allá

117. BERTRÁN GIRÓN (2009), pg. 175.

118. De la que son buena prueba las concienzudas reflexiones contenidas en LÓPEZ LÓPEZ (2009), pgs. 288 y 324.

119. En efecto, conforme al artículo 179 de la LGT, la interpretación razonable de la norma implica que el obligado ha puesto la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias.

120. Extremo que constituye uno de los *a priori* para la aplicación de la eximente de responsabilidad: LÓPEZ LÓPEZ (2009), pg. 296.

121. Insistencia a la que ya se ha hecho referencia detallada en las páginas anteriores.

122. Conviene tener en cuenta que ese comentario se hace respecto de aquellos Estados que no han impuesto las NIC/NIIF para las cuentas individuales.

del ámbito de las cuentas consolidadas de grupos cotizados¹²³, reforzando así la tesis antes expuesta.

Las reflexiones anteriores no deben llevar a la conclusión de que un contribuyente que contabilice conforme a las NIC/NIIF, quedará exento en todo caso de responsabilidad sancionadora o criminal. A estos efectos se impone una reflexión más detallada que analice en qué medida la norma contable interna presenta problemas interpretativos o lagunas y, aun dándose dicho presupuesto, cuál es el grado de afinidad entre dicha norma interna y la NIC/NIIF concreta que, eventualmente haya podido ser su fuente de inspiración normativa. En efecto, sólo cuando la alineación entre NIC/NIIF y norma interna resulte patente podrá alegar el contribuyente la eximente que se comenta. Por el contrario en aquellos supuestos, que resultan muy frecuentes en el PGC/2007, en que la norma interna se desvía de forma absoluta o relevante de las NIC/NIIF será difícil eximir de responsabilidad, precisamente porque la interpretación aducida por el contribuyente no será razonable. Es obvio que no podemos en un trabajo de estas características proporcionar criterios que determinen *a priori* las características peculiares de cada una de estas circunstancias; seguramente ni siquiera esos criterios existen y será la práctica futura de la Administración y, sobre todo, de los Tribunales la que permita elaborar una casuística más o menos completa a este respecto. No obstante, conviene ilustrar las conclusiones antes formuladas al hilo de dos ejemplos muy concretos.

La norma de valoración 19 del PGC (Combinaciones de negocios) regula las operaciones de adquisición de control en términos muy semejantes a los que se derivan de la NIIF 3 tal y como ésta aparece en el Reglamento de incorporación de 2008. No obstante, si se desciende a los detalles concretos de regulación podrá observarse una diferencia importante a la hora de definir los componentes del coste de combinación de negocios. Mientras que la regla 2.3.c de la NV 19^a hace referencia exclusivamente a los costes directamente atribuibles a la combinación de negocios, como los honorarios abonados a asesores legales u otros profesionales que intervengan en la operación, la NIIF 3, 27 comunitarizada además de dicha inclusión aclara que no se incluirán en los costes de la combinación, los gastos de administración general, donde están incluidos los costes de mantener el departamento de

123. Una posición que, por otro lado, no es exclusiva del documento citado sino que ha sido sostenida, de forma más o menos explícita, en múltiples comunicaciones de la Comisión: *Examen de la conformidad entre las NIC 1 a NIC 41 y las Directivas contables europeas* (2001); *Examen de la conformidad entre las interpretaciones del Comité Permanente de interpretación del CNIC (Comité de normas internacional de contabilidad-IASC) y las Directivas contables europeas: CPI 1-CP 25* (2001).

adquisiciones, ni otros costes que no puedan ser directamente atribuidos a esa combinación en particular, costes que deberán considerarse gastos del ejercicio. Si un contribuyente, a efectos de cuentas individuales y por tanto también a efectos fiscales, y siguiendo la NIIF 3, 27 decide llevar a gastos los costes de su departamento de adquisiciones –sin imputar por tanto la parte atribuible a una combinación de negocios– creemos que, en todo caso, la Administración o los Tribunales no tendrán el deber de aceptar tal criterio interpretativo a efectos materiales¹²⁴. Sin embargo, a efectos sancionadores, resulta muy difícil sostener que no nos encontremos ante una interpretación razonable de la norma contenida en el PGC, dada la evidente inspiración en la NIIF 3 y la coincidencia, no exacta pero sí muy importante, entre la norma interna y la norma comunitaria.

La norma de valoración 6.e) del PGC permite activar los gastos de desarrollo de una página web siempre y cuando se cumplan los requisitos generales de reconocimiento del inmovilizado intangible previsto en la norma de valoración 5^a.1 del PGC. Por el contrario, la Interpretación SIC 32 comunitarizada (Activos intangibles-Costes de sitios web)¹²⁵ distingue entre la fase de planificación de sitios web (cuyos desembolsos deben ser reconocidos como gastos del ejercicio) y la fase de desarrollo¹²⁶ (cuyos desembolsos pueden activarse si se cumplen determinados requisitos). En este contexto podría pensar que un contribuyente que decidiera considerar gastos del ejercicio

-
124. En efecto, la solución que deba proporcionarse a efectos contables y fiscales dependerá, no tanto de la regulación de la NIIF 3, como de la existencia, en el Derecho contable interno, de un concepto de «coste directamente atribuible». Lo cierto es que el PGC/2007 no ha incorporado definición alguna de dicho concepto, al margen de la mención, contenida en la regla 6^a del Marco Conceptual, al hecho de que el coste de producción debe incorporar el precio de los factores de producción directamente imputables a un activo. En este contexto, y de conformidad con la Disposición Transitoria Quinta de la Real Decreto 1514/2007, de 16 noviembre, deberá seguir aplicándose la Resolución del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas de 9 mayo 2000 por la que se establecen criterios para la determinación del coste de producción. Y, en concreto, la norma tercera de dicha Resolución define los costes directos como aquellos que derivan de recursos cuyo consumo se puede medir y asignar de forma inequívoca a un determinado producto. Lo cierto es que, salvo en casos excepcionales, los costes de mantener un departamento de adquisiciones en una determinada empresa pueden medirse y asignarse fiablemente a proyectos concretos de adquisición. En estas circunstancias podría resultar adecuado, y conforme a la normativa aplicable, considerar estos desembolsos como coste de la combinación de negocios.
125. A los efectos que aquí interesan que las NIC/NIIF y las SIC deben tratarse de igual modo pues su proceso de incorporación y su carácter vinculante para las cuentas consolidadas de entidades cotizadas resulta idéntico.
126. Conviene advertir que la SIC 32, 2 define pormenorizadamente las fases de planificación y desarrollo de las páginas web.

los desembolsos realizados en la fase de planificación de una página web (estudios de viabilidad, definición de objetivos y especificaciones, evaluación de alternativas y selección de preferencias, conforme a las SIC 32, 2 comunitarizada) podría ampararse en una interpretación razonable de la norma contable interna y no ser sancionado si la Administración o los Tribunales decidieran que dichos desembolsos deben activarse. Semejante posición, sin embargo, perdería de vista las diferencias fundamentales que existen entre la NIC 38 comunitarizada y la regla de valoración 6ª del PGC en lo que a activación de gastos de investigación y desarrollo se refiere. Porque, mientras que la NIC 38 prohíbe la activación de gastos de investigación, permitiendo, en circunstancias muy especiales, la de los gastos de desarrollo (NIC 38, 51-64), la norma de valoración 6ª del PGC permite la activación de ambos tipos de desembolsos si se cumplen dos requisitos, no muy exigentes por cierto. En efecto, la regulación de la SIC 32 se fundamenta en los requisitos de activación de los gastos de investigación y desarrollo recogidos en la NIC 38. Este extremo se reconoce en la propia SIC 32, 9 a): «... la fase de planificación es de naturaleza similar a la fase de investigación, según se contempla en los párrafos 54 a 56 de la NIC 38» y 9 b): «... la fase de desarrollo de la infraestructura y de la aplicación, la fase de diseño gráfico y la fase de desarrollo del contenido, son de naturaleza similar a la fase de desarrollo, según se contempla en los párrafos 57 a 64 de la NIC 38». Así pues, las diferencias esenciales entre la norma contable interna y la NIC de referencia en lo que a la activación de gastos de investigación y desarrollo se refiere, provoca que en ningún caso la interpretación que deriva de la aplicación de la SIC 32 pueda considerarse una «interpretación razonable» de las reglas de valoración del inmovilizado inmaterial recogidas en el PGC/2007.

Obviamente se trata sólo de dos ejemplos de los múltiples que puede plantear el vigente régimen contable. Incluso las soluciones defendidas suponen meros esbozos y requerirían con toda seguridad un análisis más detenido. Sin embargo nuestra pretensión consistía exclusivamente en advertir que las soluciones propuestas respecto al imposible efecto expansivo de las NIC/NIIF a las cuentas individuales deban matizarse en el ámbito sancionador, y ello con matices, al hilo de los ejemplos citados. La cuestión queda por lo tanto abierta y sólo la práctica dilatada de la Administración y, sobre todo, de los Tribunales irán perfilando el difícil panorama normativo que ha engendrado el nuevo PGC y, en definitiva, el modelo peculiar de adaptación a las reglas contables internacionales por el que ha optado el legislador español.

Finalmente, debe indicarse que las conclusiones que hemos alcanzado son aplicables respecto del ordenamiento español considerando, por un

lado, la singular forma de establecer la adaptación de la regulación contable a la armonización internacional-europea (Ley 16/2007 y PGC/2007), y, por otro, el específico sistema de relaciones entre el Balance Mercantil y el Balance Fiscal (principio de determinación formal) que rige en nuestra ley del impuesto sobre sociedades (art. 10.3 del TRLIS).

Así las cosas, debe advertirse que la situación existente en otros Estados miembros de la UE respecto de estas dos circunstancias puede ser diferente, de manera que podemos encontrarnos con varios modelos de recepción de las NIC/NIIF, así como de relaciones entre Balance Mercantil y Fiscal, lo cual lógicamente puede conducir a que las conclusiones alcanzadas respecto del ordenamiento español no puedan ser extrapolables a otros ordenamientos. Es más, puede suceder todo lo contrario en Estados miembros como el Reino Unido e Irlanda donde las sociedades están autorizadas para determinar su resultado contable sobre la base de las NIIF a efectos fiscales¹²⁷, de manera que en este tipo de modelos podría considerarse que concurren los presupuestos de la jurisprudencia «Dzodzi» (TJCE 1991, 68) con todo lo que ello conlleva. En último análisis, puede observarse que el proceso de armonización europea en materia contable se ha realizado a espaldas o sin tomar en consideración sus implicaciones fiscales en el ámbito del IS, lo cual paradójicamente puede provocar que se intensifiquen las diferencias entre los distintos modelos de imposición empresarial en la UE, dependiendo del particular modo de recepción de las NIC/NIIF (comunitarizadas) en las cuentas anuales individuales y la interrelación existente entre el Balance Mercantil y el Balance Fiscal en cada Estado miembro¹²⁸.

BIBLIOGRAFÍA

ADLER, Hans y DÜRING, Walter; SCHMALTZ, Kurt: *Rechnungslegung und Prüfung der Unternehmen...*, *op. cit.*, Teilband 1, § 252 Rn. 86, pg. 58

127. ESSERS 2009 pgs. 34-35.

128. Curiosamente, la armonización contable europea había generado ciertas expectativas de convergencia o armonización en el terreno fiscal. Así, el estudio del IEF de 2006 concluía que «Desde el punto de vista de la armonización fiscal en el marco del Derecho Comunitario, la existencia de unas normas europeas sobre estados contables permiten que el punto de arranque de toda esta reflexión sea el mismo para todos los países miembros y que, por tanto, sea posible realizar ese proceso en común. No cabe duda que se facilitaría así una mayor aproximación en las decisiones nacionales sobre la construcción de la base imponible de la imposición sobre sociedades y se asentarían los pilares de la reflexión de una base tributaria armonizada» (IEF [2006], *Estudios sobre las NIC y el Impuesto sobre Sociedades en la UE*, [Ed. BUNES; LASARTE], pg. 383). Asimismo, en el marco del proyecto de configuración de una base imponible común consolidada la armonización contable europea

- AHMANN, K. R. (1995): «Die Bilanzrichtlinie und die steuerliche Gewinnermittlung – Eine Zwangsehe?», en *Ertragsbesteuerung. Zurechnung – Ermittlung – Gestaltung. Festschrift für Ludwig Schmidt zum 65 Geburtstag*, Beck, München.
- BÁEZ MORENO, A. (2005): *Normas contables e Impuesto sobre Sociedades*, Thomson-Aranzadi, Pamplona.
- (2005b), «El principio de reserva de ley tributaria y la base imponible del Impuesto Sobre Sociedades. Una reflexión sobre la inconstitucionalidad del artículo 10.3 del TRLIS», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 128.
- (2006), «El “valor razonable” y la imposición societaria: un apunte sobre la idoneidad fiscal de las normas internacionales de información financiera», *Nueva Fiscalidad*, núm. 10.
- BÁEZ MORENO, A. y KAISER, T. (2007): «“Fair value” und die Körperschaftsteuer aus spanischer Sicht. Anmerkungen zur steuerlichen Geeignetheit der IFRS», *Steuer und Wirtschaft*, Nr. 2.
- BÄRENZ, C. (2001): «Keine gemeinschaftsrechtliche Vorlagepflicht des BFH gemäß Art. 234 EGV im Bilanzsteuerrecht», *Deutsches Steuerrecht*.
- (2004): *Zum Einfluss des Gemeinschaftsrechts auf das Steuerbilanzrecht. Zugleich ein Beitrag zur Verweisungslehre*, Duncker & Humblot, Berlin.
- BEISSE, H. (1989): «Die steuerrechtliche Bedeutung der neuen deutschen Bilanzgesetzgebung», *Steuerliche Vierteljahresschrift*.
- (1990): «Grundsatzfragen der Auslegung des neuen Bilanzrechts», *Betriebs-Berater*.
- (1997): «Wandlungen der Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung. Hundert Jahre “GoB”», en (Hrsg. WOLFGANG SCHÖN), *Gedächtnisschrift für Brigitte Knobbe-Keuk*, Dr. Otto Schmidt, Köln.
- (1998): «“True and fair view” in der Steuerbilanz? – Keine Anrufung des EuGH in steuerbilanzrechtlichen Fragen», *Deutsche Steuer-Zeitung*.
- BERTRÁN GIRÓN, F. (2009): «La culpabilidad: el dolo, causas eximentes y atenuantes», en *El Delito Fiscal*, CISS, Valencia.
- BETLEM, G. (1999): «Case C-28-95, Leur-Bloem v. Inspecteur der Belastingdienst/Ondernemingen Amsterdam 2, [1997] ECR I-4161; Case C-130-95, Giloy v. Hauptzollamt Frankfurt am Main-Ost, [1997] ECR I, 4291» *Common Market Law Review*, Nr. 36.

a través de las NIC/NIF se ha visto únicamente como un «starting point» o «toolbox» que puede emplearse para definir una base imponible autónoma (*tax accounting*). Vid. ESSERS (2009).

- BIENER, H. (1995-1996): «Bilanzierung im Spannungsfeld von Europa-, Umwandlungs- und Steuerrecht», *Steuerberater-Jahrbuch*.
- BISHOP, E. M. (1995): «Kleinwort Benson: A good example of Judicial Self-restraint?», *European Law Review*.
- BRUNS SLOT; GERRITS RA (2009): «Can IFRS also become the Standard for Netherlands Tax Purposes?», *European Taxation*, August/September.
- CAAMAÑO ANIDO, M. A., CALDERÓN CARRERO, J. M. y MARTÍN JIMÉNEZ, A. (2000): *Jurisprudencia Tributaria del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas. Tomo II. 1996-1999*. La Ley, Madrid.
- CALDERÓN (2006): «Una introducción al Derecho Comunitario como fuente del Derecho Financiero y Tributario: ¿Hacia un ordenamiento bifronte o dual?», *REDF*, 132, 2006.
- DAUBER, D. (2003): *Das Realisationsprinzip als Grundprinzip der steuerrechtlichen Gewinnermittlung*, Peter Lang, Frankfurt.
- DE LA PEÑA GUTIÉRREZ, A., MATA MELO, J. (2008): «Análisis comparativo de las normas del Plan General de Contabilidad de 2007 vs. Plan General de Contabilidad 1990», *Nuevo Plan General de Contabilidad*, Paraninfo, Madrid.
- DZIADKOWSKI, D. (1999): «DE + ES: Quo vadis, Steuerbilanz?», *Internationales Steuerrecht*, Nr. 20.
- ENDRES *et aliter* (2007): *The Determination of Corporate Taxable Income in the EU Member States*, Kluwer, Deventer.
- ESSERS (2009): «The Precious relationship between IAS/IFRS, National Tax Accounting Systems and the CCCTB», en *The Influence of IAS/IFRS on the CCCTB, Tax Accounting, Disclosure, and Corporate Law Accounting Cultures. «A Clash of Cultures»*, Kluwer, The Netherlands, 2009.
- EULER, R. (1998): «Steuerbilanzielle Konsequenzen der internationalisierten Rechnungslegung», *Steuer und Wirtschaft*, núm. 1.
- HABERSACK, M., MAYER, C. (1999): «Die überschießende Umsetzung von Richtlinien. Normauslegung und Rechtsweg im Grezbereich zwischen deutschem und europäischem Privatrecht», *Juristen Zeitung*.
- HENNRICH, J. (1997): «Die Bedeutung der EG-Bilanzrichtlinie für das deutsche Handelsbilanzrecht», *Zeitschrift für Unternehmens und Gesellschaftsrecht*.
- (1999): «Die steuerrechtliche sog. Maßgeblichkeitgrundsatz gem. § 5 EstG. Stand und Perspektiven», *Steuer und Wirtschaft*.
- (2005): «Zur normativen Reichweite der IFRS. Zugleich Anmerkungen zu den Urteilen des EuGH und des FG Hamburg in der Rechtssache BIAO», *Neue Zeitschrift für Gesellschaftsrecht*.

- (2008): «Immaterielle Vermögensgegenstände nach dem Entwurf des Bilanzrechtsmodernisierungsgesetzes (BilMoG)», *Der Betrieb*, Heft 11.
- HERLINGHAUS, A. (1997): «“Tomberger” und die Folgen – ein Beitrag zur Frage der Entscheidungskompetenz des EuGH im Handels – und Steuerbilanz», *Internationales Steuerrecht*.
- HOFFMAN, W. D. (1999a): «Zur Zuständigkeit des EuGH in Fragen des Bilanzsteuerrechts – Anmerkungen zum EuGH-Urteil vom 14.9.1999 – Rs. C-275/07, StuB 1999 S. 1100», *Steuern und Bilanzen*.
- (1999b): «Der EuGH als Mentor deutschen Bilanzsteuerrechts – Anmerkungen zum EuGH-Urteil vom 14.9.1999», *Deutsches Steuerrecht*, Nr. 41.
- HOLL, V. H. (1997): «Kehrtwende in der Rechtsprechung des EuGH zur Auslegungszuständigkeit im Vorabentscheidungsverfahren? (zu EuGH, 28.3.1995 – Rs. C-346/93 – Kleinwort Benson Ltd./City of Glasgow District Council, unten S. 190, Nr. 22)», *IPRAX: Praxis des internationalen Privat –und Verfahrens– Rechts*.
- IEF (2006): *Estudios sobre las NIC y el Impuesto sobre Sociedades en la UE*, (Ed. BUNES/LASARTE) IEF, Madrid, 2006.
- JIMENO BULNES, M. (1996): *La cuestión prejudicial del artículo 177 TCE*, José María Bosch Editor, Barcelona.
- KALEDA, S. L. (2000): «Extension of the preliminary procedure outside the scope of Community law: “The Dzodzi line of cases”», *European integration online Papers (EioP)*, Vol. 4, Núm. 11, <http://eiop.or.at/eiop/texte/2000-011a.htm>, pg. 24.
- KEMPERMANN, M. (1999): «Anmerkung zum BFH-Beschl. V. 9.9.1998-I R 6/96», *Finanz-Rundschau*.
- KOLB, F. J. (1999): «Der Maßgeblichkeitsgrundsatz als Schleuse zum Gemeinschaftsrecht? Zum Umfang der Vorabentscheidungskompetenz des EuGH nach Art. 234 EG-Vertrag im deutschen (Steuer) Bilanzrecht», en *Steuerrecht und Europäische Integration. Festschrift für Albert. J. Rädler zum 65. Geburtstag*, Beck, München.
- KRIEGER, A. (1988): «Der Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die steuerrechtliche Gewinnermittlung», en *Handelsrecht und Steuerrecht. Festschrift für Dr. Dr. h. c. Georg Dullner*, IDW-Verlag GmbH, Düsseldorf.
- LANG, M. (1998): «Die Auswirkungen der EuGH-Rechtsprechung auf die steuerliche Gewinnermittlung», *Finanzjournal*.
- (2003): «Maßgeblichkeitsprinzip und Gemeinschaftsrecht», en (hrsg. Rомуald BERTL; Anton EGGER; Wolfgang GASSNER; Michael LANG, Christian

NOWOTNY) *Die Maßgeblichkeit der handelsrechtlichen Gewinnermittlung für das Steuerrecht. Gestaltungsmöglichkeiten in der Praxis*, Linde Verlag, Wien.

- LEFEVRE, S. (2004): «The interpretation of Community law by the Court of Justice in areas of national competence», *European Law Review*, Volume 29, núm. 4.
- LEUSCHNER, C. F. (1995): «Gewinnrealisierung bei langfristiger Fertigung» en *Rechtschaftslegung im Wandel. Festschrift für Wolfgang Dieter Budde*, Beck, München.
- LÓPEZ LÓPEZ, H. (2009): *El Principio de Culpabilidad en Materia de Infracciones Tributarias*, Thomson-Aranzadi, Pamplona.
- LÜDERS, J. (1987): *Der Zeitpunkt der Gewinnrealisierung im Handels- und Steuerbilanzrecht*, Otto Schmidt, Köln.
- MARTÍN JIMÉNEZ, A. (1999): *Towards Corporate Tax Harmonization in the EU*, Kluwer, Deventer, 1999.
- (1998): «Asunto C-28/95, A. Leur-Bloem/Inspecteur der Belastingdienst [1997], Rec. I-4161. Sentencia del TJCE (Pleno) de 17 julio 1997», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 99.
- (2000): «Asunto C-275/97, DE+ES Bauunternehmung GmbH/Finanzamt Bergheim [1999], aún no publicada en la Recopilación. Sentencia del TJCE (Sala Quinta) de 14 septiembre 1999», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 107.
- (2000): «Sentencia del TJCE (Pleno) de 7 enero 2003, Banque Internationale pour l'Afrique occidentale SA (BIAO)/Finanzamt für Großunternehmen in Hamburg, Asunto C-306/1999 Rec. I-1», *Revista Española de Derecho Financiero*, núm. 121.
- MEHDI, R. (1998): «Renvoi préjudiciel en interprétation», *Journal du Droit International*, núm. 2.
- NORBERG, C. (2007): «Kari Tikka Memorial Lecture: Accounting and taxation», en *Accounting and Taxation & Assessment of ECJ Case Law*, EALTP, vol. 5, 2007.
- O'KEEFE, D. (1998): «Is the Spirit of Article 177 under Attack? Preliminary References and Admissibility», *European Law Review*, Vol. 23, núm. 6.
- ROSE y PAGE (2005): *Lawmaking through the Backdoor*, EPF, London, 2001.
- SANZ GADEA, E. (2004): «Ley 62/2003. Impuesto sobre Sociedades (I). La reforma contable y el Impuesto sobre Sociedades», *Estudios Financieros. Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 251.
- SCHEFFLER, W. (2003): «Steuerbilanz und EuGH: Vorabentscheidungszuständig-

- keit, true and fair view und Vorsichtsprinzip, Wertaufhellung», *Steuern und Bilanzen*, Nr. 7.
- SCHÖN, W. (1996): «Aktuelle Fragen zum europäischen Handels- und Steuerrecht», *Jahrbuch der Fachanwälte für Steuerrecht*.
- (1997): «Steuerliche Einkünftermittlung, Maßgeblichkeitsprinzip und Europäisches Bilanzrecht», en (hrsg. Von Franz KLEIN; Hans Peter STIHL; Franz WASSERMAYER): *Unternehmen Steuern. Festschrift für Hans Flick zum 70. Geburtstag*, Dr. Otto Schmidt, Köln.
- (2004): «Kompetenzen der Gerichte zur Auslegung von IAS/IFRS», *Betriebs-Berater*, 59 Jg, Heft 14.
- (ed.) (2005): *Steuerliche Maßgeblichkeit in Deutschland und Europa*, Dr. Otto SCHMIDT, Köln.
- SCHULZE-OSTERLOH, J. (1997): «Deutsches Bilanzrecht und Ertragsteuerrecht vor dem Europäischen Gerichtshof», *Deutsche Steuer-Zeitung*.
- STIBI, B. y FUCHS, M. (2009): «Zur Umsetzung der HGB-Modernisierung durch das BilMoG: Konzeption der HGB – Auslegung und Interpretation der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung unter dem Einfluss der IFRS?», *Der Betrieb*, Beilage 5 zu Heft, 23.
- TIPKE (2003): *Die Steuerrichtsordnung*, Otto Schmidt, Köln, 2003.
- TRIDIMAS, T. (2003): «Knocking on heaven's door: fragmentation, efficiency and defiance in the preliminary reference procedure», *Common Market Law Review*, núm. 40.
- VALERO APARICIO, E. y MORENO ARTÉS, A. M. (2004): «La NIC 11: Contratos de construcción», *Partida Doble*, núm. 151.
- VAN DER ENDEN y MORGANT (2009): «Income Tax Accounting under IFRS: the Future», *European Taxation*, August/September.
- VICENT CHULIÁ, F. (2000): «El principio de primacía del derecho contable comunitario sobre el derecho fiscal estatal», *Revista General de Derecho*, núm. 672.
- (2000b): *Comentario al régimen legal de las sociedades mercantiles. Tomo VIII. Las cuentas anuales de la sociedad anónima. Volumen I. Disposiciones Generales, Balance, Cuenta de Pérdidas y Ganancias*, Civitas, Madrid.
- VOCKERT (2009): «Tax Accounting in Germany-An Outline», *European Taxation*, August/September.
- WEBER-GRELLET, H. (1995): «Europäisiertes Steuerrecht? Stand und Entwicklung», *Steuer und Wirtschaft*, núm. 4.
- (1996): «Bilanzrecht im Lichte, Bilanzsteuerrecht im Schatten des EuGH», *Der Betrieb*, 1996.

- (1996b): «Tomberger: EuGH erlaubt phasengleiche Bilanzierung bei Mutter- und Tochtergesellschaft», *Deutsches Steuerrecht*.
- (2003): «EuGH, Urt. v. 7.1.2003, C-306/99, Banque Internationale pour l'Afrique occidentale SA (BIAO)/FA für Growunternehmen in Hamburg. Anmerkung», *Deutsches Steuerrecht*.

ZORNOZA, J. y BÁEZ, A. (2008): «Definition of assets and capitalization problems for CCCTB purposes» en *Common Consolidated Corporate Tax Base* (Michael LANG *et al.* eds.), Linde Verlag, Wien.

- (2010): «The 2003 Revisions to the Commentary to the OECD Model on Tax Treaties and GAARS: a Mistaken Starting Point», *Cuadernos de Derecho Transnacional*, Vol. II, núm. 1.