

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ084431

TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

Sentencia de 13 de enero de 2022

Sala 8.^a

Asunto n.º C-363/20

SUMARIO:

Contabilidad. Cuentas Anuales. Protección de la confianza legítima. *Contabilización de ingresos procedentes de derechos de propiedad intelectual.* El litigio principal tiene su origen en la infracción por parte de la mercantil de disposiciones contables, y el órgano jurisdiccional remitente plantea al Tribunal de Justicia la duda de si el Derecho de la Unión, en particular el derecho a un juicio justo reconocido en el art. 47 de la Carta, la prohibición del abuso de Derecho consagrada en el art. 54 de la Carta, así como los principios de seguridad jurídica, de proporcionalidad y de protección de la confianza legítima, debe interpretarse en el sentido de que se opone a determinadas prácticas de la autoridad tributaria de un Estado miembro relativas a la inspección y la sanción de las infracciones tributarias en materia del impuesto sobre sociedades.

Impuestos sobre los beneficios de las sociedades. *Sanciones.* En primer lugar, el Tribunal de Justicia carece de competencia para responder a las cuestiones planteadas en la medida en que estas se refieren a prácticas de la autoridad tributaria de un Estado miembro relativas a la inspección y a la sanción de las infracciones tributarias en materia del impuesto sobre sociedades. La Hacienda Pública húngara no sufrió ningún perjuicio ni consideró que la sociedad mercantil hubiera tenido la intención de defraudar. No es menos cierto, por lo que respecta al aspecto contable, que, sin perjuicio de las comprobaciones que debe efectuar el órgano jurisdiccional remitente, las cuentas anuales de Marcas no garantizaban la imagen fiel, puesto que, para el ejercicio 2013, se había omitido la contabilización de una parte de los ingresos percibidos en concepto de cánones. No se desprende en absoluto de los autos, extremo que, no obstante, corresponderá comprobar al órgano jurisdiccional remitente, que la mercantil reivindicara y documentara, en la Memoria de sus cuentas anuales, excepciones a los principios de exhaustividad y de independencia de los ejercicios. El Tribunal concluye que los arts. 2.3, y 31 de la Cuarta Directiva deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una práctica de la autoridad tributaria de un Estado miembro que impugna asientos contables de una sociedad debido a que estos no observan los principios de exhaustividad y de independencia de los ejercicios, contenidos en la normativa de dicho Estado miembro, a pesar de que se respetan todos los demás principios contables previstos por esa normativa, cuando tal inobservancia no constituya una excepción necesaria para garantizar el respeto del principio de imagen fiel que esté mencionada en la Memoria de las cuentas anuales y debidamente motivada, con indicación de su influencia sobre el patrimonio, la situación financiera y los resultados.

PRECEPTOS:

Directiva 78/660/CEE (Cuarta Directiva relativa a las cuentas anuales de determinadas formas de sociedad), arts. 2.º y 31.

PONENTE:

Don J. Passer.

En el asunto C-363/20,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Fovárosi Törvényszék (Tribunal General de la Capital, Hungría), mediante resolución de 29 de junio de 2020, recibida en el Tribunal de Justicia el 5 de agosto de 2020, en el procedimiento entre

Marcas MC Szolgáltató Zrt.

y

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Octava),

integrado por el Sr. J. Passer (Ponente), Presidente de la Sala Séptima, en funciones de Presidente de la Sala Octava, y los Sres. F. Biltgen y N. Wahl, Jueces;

Abogado General: Sr. G. Pitruzzella;

Secretaria: Sra. M. Ferreira, administradora principal;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 15 de septiembre de 2021;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de Marcas MC Szolgáltató Zrt., por el Sr. B. Tóásó, ügyvéd;
- en nombre del Gobierno húngaro, por el Sr. M. Z. Fehér y la Sra. M. M. Tátrai, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno italiano, por la Sra. G. Palmieri, en calidad de agente, asistida por el Sr. A. Maddalo, avvocato dello Stato;
- en nombre de la Comisión Europea, inicialmente por los Sres. G. Braun, V. Uher y L. Havas, posteriormente por los Sres. G. Braun y V. Uher y por la Sra. K. Talabér-Ritz, en calidad de agentes;

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oído el Abogado General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones;

dicta la siguiente

Sentencia

1. La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 47 y 54 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (en lo sucesivo, «Carta»), de los principios de seguridad jurídica, de proporcionalidad y de protección de la confianza legítima, así como de los artículos 2, apartado 3, y 31 de la Directiva 78/660/CEE del Consejo, de 25 de julio de 1978, Cuarta Directiva basada en la letra g) del apartado [2 del artículo 50 TFUE] y relativa a las cuentas anuales de determinadas formas de sociedad (DO 1978, L 222, p. 11; EE 17/01, p. 55), en su versión modificada por la Directiva 2003/51/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 18 de junio de 2003 (DO 2003, L 178, p. 16) (en lo sucesivo, «Cuarta Directiva»).

2. Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre Marcas MC Szolgáltató Zrt. (en lo sucesivo, «Marcas») y la Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Dirección de Recursos de la Administración Nacional de Hacienda y Aduanas, Hungría; en lo sucesivo, «autoridad tributaria»), en relación con la resolución por la que esta última declaró que la tributación de Marcas era insuficiente y le impuso el pago de intereses de demora y una multa tributaria.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3. El artículo 2 de la Cuarta Directiva tiene el siguiente tenor:

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

[...]

2. Las cuentas anuales se deberán establecer con claridad y con arreglo a la presente Directiva.

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

[...]

5. Cuando, en casos excepcionales, la aplicación de una disposición de la presente Directiva resultare contraria a la obligación prevista en el apartado 3, no se aplicará la disposición de que se trate, con el fin de ofrecer una imagen fiel con arreglo al apartado 3. Tal supuesto de inaplicación deberá mencionarse en la Memoria y será debidamente motivado, con indicación de su influencia sobre el patrimonio, la situación financiera y los resultados.

Los Estados miembros podrán precisar los casos excepcionales y establecer el régimen de inaplicación correspondiente.

[...]

4. A tenor del artículo 31 de dicha Directiva, que forma parte de su sección 7, titulada «Normas de valoración»:

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

- a) se presumirá que la sociedad continuará sus actividades;
- b) las formas de valoración no podrán ser modificadas de un ejercicio a otro;
- c) en todos los casos deberá observarse el principio de prudencia y, en particular:

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

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

cc) deberán tenerse en cuenta las depreciaciones, cuando se salde el ejercicio con una pérdida o con un beneficio;

d) se deberán tener en cuenta las cargas e ingresos relativos al ejercicio a que se refieran las cuentas, sin consideración de la fecha de pago o de cobro de tales cargas o ingresos;

e) los elementos de las partidas del activo y del pasivo deberán valorarse por separado;

f) el balance de apertura de un ejercicio deberá corresponder al balance de cierre del ejercicio precedente.

[...]

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

Derecho húngaro

5. El artículo 1, apartado 5, de la a társasági adóról és az osztalékadóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény (Ley LXXXI de 1996 del impuesto sobre sociedades y dividendos), en su versión aplicable al litigio principal (en lo sucesivo, «Ley del impuesto sobre sociedades y dividendos»), establece:

«La presente Ley debe interpretarse teniendo en cuenta las disposiciones de la Ley de Contabilidad y de conformidad con estas. Las excepciones a las disposiciones de la Ley de Contabilidad destinadas a garantizar el respeto del principio de imagen fiel no podrán tener como resultado modificar la cuota del impuesto adeudada.»

6. El artículo 7, apartado 1, letra s), de la Ley del impuesto sobre sociedades y dividendos dispone lo siguiente:

«El resultado antes de impuestos se reducirá: en una cuantía equivalente al 50 % de los ingresos contabilizados como beneficio antes de impuestos del ejercicio fiscal en concepto de cánones percibidos, con reserva de lo dispuesto en el apartado 14.»

7. Los artículos 15 y 16 de la a számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (Ley C de 2000 relativa a la Contabilidad) [Magyar Közlöny, 2000/95 (IX. 21.); en lo sucesivo, «Ley de Contabilidad»] contienen los principios básicos que debe aplicar el contribuyente al preparar sus cuentas y en la llevanza de la contabilidad. Estos principios son los siguientes:

- el principio de continuidad de la explotación (artículo 15, apartado 1);
- el principio de exhaustividad (artículo 15, apartado 2);
- el principio de sinceridad (artículo 15, apartado 3);
- el principio de claridad (artículo 15, apartado 4);
- el principio de permanencia de los métodos (artículo 15, apartado 5);
- el principio de intangibilidad del balance de apertura (artículo 15, apartado 6);
- el principio de independencia de los ejercicios (artículo 15, apartado 7);
- el principio de prudencia (artículo 15, apartado 8);

- el principio de no compensación (artículo 15, apartado 9);
- el principio de los costes históricos (artículo 16, apartado 1);
- el principio de imputación al ejercicio (artículo 16, apartado 2);
- el principio de preeminencia de la realidad sobre la apariencia (artículo 16, apartado 3);
- el principio de la importancia relativa (artículo 16, apartado 4), y
- el principio de contabilidad de ejercicio (artículo 16, apartado 5).

8. El artículo 15, apartado 2, de la Ley de Contabilidad establece:

«Una empresa deberá contabilizar todos los acontecimientos que tengan un efecto sobre el patrimonio y sobre el resultado del ejercicio, incluidos, por una parte, los relativos al ejercicio que sean posteriores a la fecha de cierre del balance pero de los que se haya tenido conocimiento antes de la elaboración del mismo y, por otra parte, los relativos al ejercicio que resulten de acontecimientos del ejercicio que finaliza en la fecha de cierre del balance y aún no hayan tenido lugar en esa fecha, pero de los que se haya tenido conocimiento antes de la elaboración del balance (principio de exhaustividad).»

9. El artículo 15, apartado 7, de la Ley de Contabilidad tiene el siguiente tenor:

«Para determinar el resultado de un ejercicio, solo deben tenerse en cuenta los ingresos contabilizados resultantes de actividades ejercidas durante el período de que se trate y los costes (cargas) correspondientes a dichos ingresos, con independencia de los pagos. Los ingresos y los costes deben referirse al período durante el cual se producen económicamente (principio de independencia de los ejercicios).»

10. A tenor del artículo 44, apartados 1 y 2, de la az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (Ley XCII de 2003 de Código de Procedimiento Tributario) [Magyar Közlöny 2003/131. (XI. 14.); en lo sucesivo, «antiguo Código de Procedimiento Tributario»]:

«1) Los justificantes, libros y registros previstos en la normativa, incluidos los datos e información electrónicos registrados en un soporte informático, deberán presentarse y llevarse de manera que permitan determinar y comprobar la base imponible, la cuota del impuesto, las exenciones, las ventajas, la base imponible y el importe de las subvenciones, así como determinar y comprobar si se ha pagado el impuesto o si se ha obtenido la subvención.

2) Salvo disposición en contrario de la normativa, los libros y registros deberán llevarse de tal manera que:

- a) las anotaciones que figuren en ellos se basen en los justificantes previstos en la presente Ley, así como en la normativa relativa al sistema de justificantes contables y en las demás normas;
- b) contengan, para cada impuesto y subvención, de forma continuada y sin omisión, los datos que permitan determinar el impuesto o la subvención, así como la referencia a sus justificantes;
- c) pongan de manifiesto la base imponible del impuesto o de la subvención declaradas para el período dado;
- d) permitan comprobar si se ha pagado el impuesto o si se ha obtenido la subvención, así como los justificantes en que se basan.»

11. En virtud del artículo 49, apartado 1, del antiguo Código de Procedimiento Tributario:

«Los contribuyentes podrán rectificar mediante una declaración de regularización los impuestos determinados o cuya determinación haya sido omitida, la base imponible de un impuesto [...] y el importe de las subvenciones. Si un contribuyente descubre antes del inicio de un procedimiento de inspección por la autoridad tributaria que no ha determinado la base imponible, el impuesto o el importe de la subvención de conformidad con la normativa, o si, debido a un error de cálculo o de asiento, su declaración indica la base imponible o la cuantía del impuesto o de la subvención de manera incorrecta, podrá rectificar su declaración presentando una declaración de regularización.»

12. El artículo 87, apartados 1 y 2, del antiguo Código de Procedimiento Tributario dispone:

«1) Los objetivos de control de la autoridad tributaria se alcanzarán mediante inspecciones:

- a) para la comprobación a posteriori de las declaraciones (incluida la inspección simplificada);
- b) en relación con la ejecución de la garantía del Estado;
- c) para el cumplimiento de determinadas obligaciones tributarias;
- d) con el fin de recoger datos o verificar la realidad de determinados acontecimientos económicos;

- e) en relación con el cumplimiento de las obligaciones en materia impositiva;
- f) reiteradas en lo que respecta al período cerrado por la inspección;
- g) en relación con el acaecimiento de los hechos en los que se basa una decisión tributaria anticipada.

2) La inspección a que se refiere el apartado 1, letra a), dará lugar a un período cerrado por una inspección.»

13. El artículo 165 del antiguo Código de Procedimiento Tributario establecía lo siguiente:

«1) Se devengarán intereses de demora en caso de retraso en el pago del impuesto y en caso de percepción anticipada de una ayuda, a partir de la fecha de vencimiento y hasta dicha fecha, respectivamente. [...]

[...]

3) En caso de que concurra alguna circunstancia que merezca una apreciación excepcional, en la decisión por la que se determine la tributación insuficiente la autoridad tributaria podrá, de oficio o previa solicitud, fijar la fecha de inicio de los intereses de demora en una fecha posterior, respectivamente, a la fecha de vencimiento del impuesto o a la fecha de percepción de la ayuda presupuestaria. Los intereses de demora por tributación insuficiente podrán aplicarse desde la fecha de vencimiento inicial hasta la fecha del acta de inspección por un período que, no obstante, no podrá ser superior a tres años. La base imponible de los intereses de demora exigidos en caso de tributación insuficiente no podrá reducirse en el importe de una cantidad pagada en exceso que exista en la fecha de vencimiento ante la misma autoridad tributaria en concepto de otro impuesto.»

14. El artículo 170, apartados 1 y 2, del antiguo Código de Procedimiento Tributario estaba redactado como sigue:

«1. Cuando la cantidad pagada haya sido inferior a la cuota a ingresar por el impuesto, procederá la imposición de una multa tributaria. Salvo que se disponga lo contrario en la presente Ley, la cuantía de la multa será del 50 % de la cantidad no ingresada. [...]

2. Cuando se haya presentado una declaración de regularización, la diferencia de tributación determinada a cargo del contribuyente solo deberá considerarse una tributación insuficiente si dicha diferencia no se ha pagado antes del vencimiento o si se ha obtenido la subvención. La cantidad pagada en exceso en la fecha de vencimiento inicial solo podrá tenerse en cuenta como cumplimiento de la obligación de pago del impuesto si ese exceso de pago existe también en la fecha en que se inicia la inspección.»

15. Con arreglo al artículo 171, apartado 1, del antiguo Código de Procedimiento Tributario:

«La cuantía de la multa podrá reducirse, o esta incluso podrá condonarse, bien de oficio, bien a instancia de parte, en caso de circunstancias que merezcan ser consideradas excepcionales y que permitan concluir que el sujeto pasivo [...] actuó con el discernimiento que podía esperarse de él en la situación dada. La reducción de la multa se determinará ponderando todos los elementos que concurran en el supuesto considerado, en particular, el importe de la deuda tributaria, las circunstancias de su nacimiento y la gravedad y la frecuencia del comportamiento ilícito del sujeto pasivo (acción u omisión).»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

16. En 2006, Marcas adquirió una marca que, mediante contratos celebrados entre 2011 y 2013, concedió en licencia a sociedades vinculadas a cambio del pago de un canon igual al 2 % de las ventas netas realizadas por tales sociedades con dicha marca. La liquidación del canon y su facturación se efectuaban del siguiente modo: Marcas emitía facturas trimestrales correspondientes al trimestre en curso sobre la base de estimaciones de ventas para ese trimestre, incrementando o disminuyendo en tales facturas el importe así obtenido en la diferencia comprobada entre las estimaciones de ventas y las ventas reales del trimestre anterior. Las facturas del trimestre en curso se pagaban dentro de los 30 días siguientes a su emisión, y la liquidación de las ventas reales del referido trimestre se comunicaba dentro de los 30 días siguientes a la fecha límite de pago, para su consideración en las facturas del trimestre siguiente.

17. En virtud de un documento de misión de 11 de marzo de 2014, la autoridad tributaria llevó a cabo, en relación con el período comprendido entre enero de 2010 y diciembre de 2013, una inspección del cumplimiento por parte de Marcas de algunas de sus obligaciones tributarias que, según el acta de la inspección, se refería exclusivamente a las operaciones relacionadas con los cánones. Al término de dicha inspección, concluyó que los documentos, libros y registros se llevaban de conformidad con lo dispuesto en el artículo 44, apartados 1 y 2, del antiguo Código de Procedimiento Tributario.

18. Con arreglo a un documento de misión de 18 de septiembre de 2014, la autoridad tributaria llevó a cabo una inspección a posteriori de las declaraciones de Marcas correspondientes al ejercicio 2013 relativas a todos los tipos de impuestos, de tributos y de subvenciones.

19. En su resolución de 4 de abril de 2016, la autoridad tributaria declaró que Marcas llevaba sus libros y registros de conformidad con lo dispuesto en la Ley de Contabilidad, pero que el método de contabilización de los ingresos procedentes de los cánones en 2013 no se ajustaba a los principios de exhaustividad y de independencia de los ejercicios mencionados en el artículo 15, apartados 2 y 7, de dicha Ley, debido a que Marcas había contabilizado en el primer trimestre del año 2013 un importe de 961 273,09 euros en concepto de reducción de los cánones correspondientes al cuarto trimestre de 2012, y que no había contabilizado hasta el primer trimestre de 2014 un importe de 57 376,17 euros en concepto de cánones correspondientes al cuarto trimestre de 2013.

20. Dado que Marcas conocía la liquidación del año 2012 y la del cuarto trimestre del año 2013 antes de las fechas de elaboración de los balances, la autoridad tributaria observó que, en 2013, Marcas había contabilizado ingresos inferiores en 1 018 649,26 euros a sus ingresos reales. Por consiguiente, consideró que, en virtud de los artículos 15, apartados 2 y 7, 32, apartado 1, y 44, apartado 1, de la Ley de Contabilidad, el beneficio antes de impuestos de Marcas correspondiente al ejercicio 2013 debía incrementarse, lo que, habida cuenta del artículo 7, apartado 1, letra s), de la Ley del impuesto sobre sociedades y dividendos, suponía un incremento de la base imponible del impuesto sobre sociedades de Marcas en 151 223 000 forintos húngaros (HUF) (aproximadamente 423 424 euros), con la consecuencia de que debía declararse la existencia de una diferencia de tributación de 28 732 000 HUF (aproximadamente 80 450 euros) a cargo de Marcas.

21. La autoridad tributaria constató, con arreglo al artículo 170, apartados 1 y 2, del antiguo Código de Procedimiento Tributario, una tributación insuficiente de un importe igual al de la diferencia de tributación y, en consecuencia, impuso a Marcas una multa tributaria de 14 366 000 HUF (aproximadamente 40 225 euros), equivalente al 50 % de dicho importe. Con arreglo al artículo 165, apartados 1 y 3, del antiguo Código de Procedimiento Tributario, también le impuso intereses de demora por importe de 1 281 000 HUF (aproximadamente 3 587 euros).

22. A raíz de la resolución de 4 de abril de 2016, Marcas presentó una declaración de regularización relativa a su deuda tributaria correspondiente a los ejercicios 2011 y 2012, que reveló un importe del impuesto sobre sociedades pagadero inferior en 961 273,09 euros con respecto al importe declarado por el ejercicio 2012. Marcas no solicitó ni la devolución de dicho importe ni su transferencia a otra cuenta corriente, sino que lo dejó en su cuenta corriente fiscal en concepto de pago en exceso.

23. La autoridad tributaria, previa reclamación, modificó dicha resolución y redujo la cuantía de la multa tributaria impuesta a Marcas al 10 % del importe de la tributación insuficiente.

24. Marcas interpuso un recurso contra esta resolución de modificación ante el Fovárosi Törvényszék (Tribunal General de la Capital, Hungría), el órgano jurisdiccional remitente.

25. Dicho órgano jurisdiccional anuló la referida resolución y ordenó a la autoridad tributaria que adoptara una nueva resolución.

26. Mediante su resolución de 22 de agosto de 2018, la autoridad tributaria recordó que la causa de la tributación insuficiente no era un comportamiento intencionado de Marcas, sino una interpretación errónea de la ley. En esa misma resolución, la autoridad tributaria, por una parte, modificó la resolución de 4 de abril de 2016 reduciendo la cuantía de la multa tributaria a 2 873 000 HUF (aproximadamente 8 044 euros), es decir, al 10 % del importe de la tributación insuficiente, y fijando los intereses de demora en 88 000 HUF (aproximadamente 246 euros) y, por otra parte, confirmó la resolución en todo lo demás.

27. En su recurso ante el órgano jurisdiccional remitente, Marcas invoca la violación de los principios de seguridad jurídica, de juicio justo y de protección de la confianza legítima, al tiempo que pone en tela de juicio la base jurídica de la tributación insuficiente, de la multa y de los intereses de demora. Según Marcas, la autoridad tributaria extrajo arbitrariamente, de entre los principios básicos enunciados en el artículo 15 de la Ley de Contabilidad, dos principios, a saber, los de exhaustividad y de independencia de los ejercicios, a los que, según ella, el método de Marcas no se ajusta, y dedujo de ahí los resultados que le imputa, pese a que ese método era conforme con los demás principios básicos enunciados en ese artículo 15. Marcas pone de relieve que pagó el impuesto sobre sociedades considerado una tributación insuficiente antes de la fecha de vencimiento, que

posteriormente rectificó la cuota en el marco de una declaración de regularización, que arrojaba un exceso de pago en el año 2012, y que dejó dicho importe en su cuenta corriente fiscal, pero que, pese a ello, la autoridad tributaria declaró la existencia de una tributación insuficiente. Asimismo, señala que no pretendía eludir el impuesto. Según Marcas, la autoridad tributaria violó el principio de protección de la confianza legítima, en la medida en que, habida cuenta de las comprobaciones de las inspecciones anteriores, no podía esperarse razonablemente de Marcas que, sin ninguna indicación en este sentido, modificara su método de contabilización de las operaciones.

28. La autoridad tributaria alega que, en principio, deben respetarse todos los principios contables contenidos en la Ley de Contabilidad. Subraya que su primera inspección se refería únicamente a la conformidad de la presentación y de la llevanza de la contabilidad con lo dispuesto en el artículo 44, apartados 1 y 2, del antiguo Código de Procedimiento Tributario.

29. El órgano jurisdiccional remitente reconoce que el litigio que se le ha sometido versa sobre la determinación del impuesto sobre sociedades adeudado por Marcas por el ejercicio 2013, cuando este tipo de impuesto no está armonizado en el ámbito de la Unión Europea y la normativa del procedimiento administrativo tributario sigue siendo competencia de los Estados miembros. No obstante, señala que se han adoptado directivas en el ámbito del impuesto sobre sociedades y que las resoluciones del Tribunal de Justicia también han contribuido a que disposiciones con un contenido similar se integren en el Derecho de sociedades de los Estados miembros por lo que respecta a las cuestiones planteadas en el marco de este litigio.

30. Dicho órgano jurisdiccional considera que, habida cuenta de las notables diferencias existentes entre su jurisprudencia y la de la Kúria (Tribunal Supremo, Hungría), la cuestión de interpretación del Derecho que plantea la aplicación del principio de protección de la confianza legítima influye en la resolución del referido litigio y es, por tanto, pertinente. Estima además que esta cuestión no puede dirimirse sin una petición de decisión prejudicial y una interpretación del Tribunal de Justicia.

31. En este contexto, el Fovárosi Törvényszék (Tribunal General de la Capital) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Es conforme con el derecho a un juicio justo, reconocido como principio general del Derecho en el artículo 47 de la [Carta], y con los principios generales de seguridad jurídica, de proporcionalidad y de protección de la confianza legítima una práctica de la autoridad tributaria de un Estado miembro en virtud de la cual, en el contexto del control a posteriori de la declaración del contribuyente —sin que se haya apreciado la infracción por parte del contribuyente de una disposición contable concreta o de una norma jurídica material relativa al tributo objeto de la inspección y sin que se haya modificado la cuota del impuesto adeudada respecto de lo recogido en la declaración en los años a los que se refiere la actividad económica—, la autoridad tributaria aprecia, sin motivarlo, la existencia de una diferencia tributaria a cargo del contribuyente por el único motivo de que este no ha elaborado su declaración teniendo en cuenta, entre los principios contables recogidos en la Ley de Contabilidad del Estado miembro, dos principios fiscales según lo exigido por la autoridad tributaria, sino que, haciendo uso de su margen de apreciación, la ha hecho basándose en otros principios que ha considerado que regulaban la contabilidad de su actividad económica?

2) ¿Pueden interpretarse los artículos 2, apartado 3, y 31 de la [Cuarta Directiva], a la luz del derecho a un juicio justo reconocido en el artículo 47 de la Carta y de los principios generales de seguridad jurídica, de proporcionalidad y de protección de la confianza legítima, consagrados como principios generales del Derecho de la Unión, en el sentido de que, en el caso de una actividad económica que se refiere a varios ejercicios económicos, si la autoridad tributaria sustituye los principios contables elegidos por el contribuyente por otros principios contables y, como consecuencia de ello, realiza un cambio de asiento contable que afecta también a las declaraciones tributarias de los años adyacentes, es obligatorio que extienda su inspección también a aquellos ejercicios económicos a los cuales se refiere la actividad económica y a los que afectan, por tanto, las conclusiones de la autoridad tributaria relativas al período objeto de inspección? ¿Al realizar el control a posteriori de la declaración del contribuyente, debe la autoridad tributaria tener en cuenta, en el ejercicio económico objeto de examen, las partidas modificadas mediante una declaración complementaria relativa al año anterior con el resultado de que ha habido un sobrepago por parte del contribuyente como consecuencia de haber pagado el impuesto antes de la fecha de vencimiento, o es conforme con los principios señalados y con la prohibición del abuso de derecho del artículo 54 de la Carta una actuación en virtud de la cual la autoridad tributaria declara la existencia de una deuda tributaria a cargo del contribuyente a pesar de haber un sobrepago?

3) ¿Es proporcionado sancionar la elección de un método contable eventualmente incorrecto mediante la declaración de la existencia de una diferencia tributaria calificada de deuda, teniendo en cuenta además que se impone el pago de una multa —aunque solo sea por un importe del 10 %—, y un recargo de mora, si el impuesto objeto del litigio se ha pagado antes del vencimiento y ha figurado a lo largo del procedimiento hasta el final como

sobrepago en la cuenta corriente tributaria de la demandante, por lo que no se ha producido ninguna pérdida de ingresos para la Hacienda Pública, y no existen indicios de abuso?

4) ¿Puede interpretarse el principio de (protección de la) confianza legítima en el sentido de que su base objetiva, es decir, la expectativa del contribuyente por lo que respecta al tratamiento contable, resulta fundada si la autoridad tributaria ha realizado previamente alguna inspección en la sede del contribuyente en el curso de la cual ha apreciado, aunque no haya habido una declaración específica o solo se deduzca implícitamente de su conducta, que la presentación y la llevanza de los justificantes, de los libros y de los registros era conforme con lo prescrito, o el contribuyente solo puede invocar el principio de confianza legítima si la autoridad tributaria lleva a cabo su control a posteriori de las declaraciones tributarias que dan lugar a períodos cerrados, extendiéndolo a todo tipo de impuestos y se pronuncia favorablemente de forma expresa acerca de la práctica contable del contribuyente? ¿Actúa la autoridad tributaria de manera conforme con los principios de seguridad jurídica y de protección de la confianza legítima si en posteriores resoluciones atribuye consecuencias jurídico-tributarias a las irregularidades contables de tal modo que, alegando el carácter formal o incompleto de la anterior inspección o la falta de una declaración favorable expresa, no reconoce que la demandante confió fundadamente en que su práctica contable anterior era correcta?»

Sobre la competencia del Tribunal de Justicia

32. Es preciso señalar que, si bien, según la autoridad tributaria húngara, el litigio principal tiene su origen en la infracción por parte de Marcas de disposiciones contables, y si bien la segunda cuestión prejudicial menciona disposiciones de la Cuarta Directiva, no es menos cierto que, mediante sus cuestiones prejudiciales, el órgano jurisdiccional remitente plantea al Tribunal de Justicia, en esencia, la duda de si el Derecho de la Unión, en particular el derecho a un juicio justo reconocido en el artículo 47 de la Carta, la prohibición del abuso de Derecho consagrada en el artículo 54 de la Carta, así como los principios de seguridad jurídica, de proporcionalidad y de protección de la confianza legítima, debe interpretarse en el sentido de que se opone a determinadas prácticas de la autoridad tributaria de un Estado miembro relativas a la inspección y la sanción de las infracciones tributarias en materia del impuesto sobre sociedades.

33. A este respecto, procede recordar que, a tenor del artículo 51, apartado 1, de la Carta, las disposiciones de la misma están dirigidas a los Estados miembros únicamente cuando apliquen el Derecho de la Unión (sentencia de 16 de mayo de 2017, *Berlioz Investment Fund*, C-682/15, EU:C:2017:373, apartado 33).

34. El artículo 6 TUE, apartado 1, al igual que el artículo 51, apartado 2, de la Carta, precisa que las disposiciones de esta no ampliarán en modo alguno las competencias de la Unión tal como se definen en los Tratados [auto de 17 de julio de 2014, *Yumer*, C-505/13, no publicado, EU:C:2014:2129, apartado 25 y jurisprudencia citada, y sentencia de 10 de junio de 2021, *Land Oberösterreich (Subsidio a la vivienda)*, C-94/20, EU:C:2021:477, apartado 59].

35. Según reiterada jurisprudencia, cuando una situación jurídica no está comprendida en el ámbito de aplicación del Derecho de la Unión, el Tribunal de Justicia no tiene competencia para conocer de ella y las disposiciones de la Carta eventualmente invocadas no pueden fundar por sí solas tal competencia (véanse los autos de 17 de julio de 2014, *Yumer*, C-505/13, no publicado, EU:C:2014:2129, apartado 26 y jurisprudencia citada, y de 6 de mayo de 2021, *PONS HOLDING*, C-703/20, no publicado, EU:C:2021:365, apartado 16).

36. Por lo que respecta a los principios generales del Derecho de la Unión, estos deben ser respetados por una normativa nacional que entre en el ámbito de aplicación del Derecho de la Unión o aplique este último (véase la sentencia de 6 de marzo de 2014, *Siragusa*, C-206/13, EU:C:2014:126, apartado 34 y jurisprudencia citada).

37. Pues bien, como señala la Comisión Europea, el Derecho de la Unión no ha armonizado las normas de los Estados miembros en materia de controles fiscales y sanciones por incumplimiento de las obligaciones tributarias (véanse, en este sentido, el auto de 30 de septiembre de 2015, *Balogh*, C-424/14, no publicado, EU:C:2015:708, apartado 32, y la sentencia de 3 de marzo de 2020, *Google Ireland*, C-482/18, EU:C:2020:141, apartado 37). Por lo tanto, no puede considerarse que estas normas, como tales, apliquen el Derecho de la Unión.

38. Además, si bien, según el Tribunal de Justicia, las sanciones tributarias y las investigaciones por fraude fiscal en materia del impuesto sobre el valor añadido constituyen una aplicación del Derecho de la Unión, en el sentido del artículo 51, apartado 1, de la Carta, habida cuenta de que son la ejecución por parte de los Estados miembros de su obligación de adoptar todas las medidas que permitan garantizar la percepción de la totalidad de un impuesto que alimenta los recursos propios de la Unión (véase, en este sentido, la sentencia de 26 de febrero de 2013, *Åkerberg Fransson*, C-617/10, EU:C:2013:105, apartados 26 y 27), este no es el caso de las sanciones y

de los procedimientos tributarios en materia del impuesto sobre sociedades, ya que dicho impuesto no forma parte del sistema de recursos propios de la Unión.

39. De ello se deduce que el Tribunal de Justicia carece de competencia para responder a las cuestiones planteadas en la medida en que estas se refieren a prácticas de la autoridad tributaria de un Estado miembro relativas a la inspección y a la sanción de las infracciones tributarias en materia del impuesto sobre sociedades.

Sobre las cuestiones prejudiciales

Cuestiones prejudiciales primera y segunda en la medida en que se refieren a los artículos 2, apartado 3, y 31 de la Cuarta Directiva

40. Procede considerar que, mediante sus cuestiones primera y segunda, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si los artículos 2, apartado 3, y 31 de la Cuarta Directiva deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una práctica de la autoridad tributaria de un Estado miembro que impugna asientos contables de una sociedad debido a que estos se apartan de los principios de exhaustividad y de independencia de los ejercicios, contenidos en la normativa de dicho Estado miembro, a pesar de que se hayan respetado todos los demás principios contables previstos por esa normativa.

41. A este respecto, procede señalar que, si bien la Cuarta Directiva no tiene por objeto fijar las condiciones en las cuales las cuentas anuales de las sociedades pueden o deben servir de base para que las autoridades tributarias de los Estados miembros determinen la base imponible y la cuota de impuestos como el impuesto sobre sociedades de que se trata en el procedimiento principal, no se excluye en modo alguno que las cuentas anuales puedan ser utilizadas por los Estados miembros como base de referencia con fines tributarios (sentencia de 7 de enero de 2003, BIAO, C-306/99, EU:C:2003:3, apartado 70). Además, ninguna disposición de la Cuarta Directiva prohíbe a los Estados miembros corregir, en el ámbito tributario, los efectos de las reglas contables que contiene esta Directiva, al objeto de determinar un beneficio imponible más acorde con la realidad económica (sentencia de 3 de octubre de 2013, GIMLE, C-322/12, EU:C:2013:632, apartado 28).

42. Asimismo, es preciso recordar que la Cuarta Directiva tiene por objeto asegurar la coordinación de las disposiciones nacionales relativas a la estructura y al contenido de las cuentas anuales y del informe de gestión, así como a las formas de evaluación, con vistas a la protección de los socios y de los terceros (sentencias de 7 de enero de 2003, BIAO, C-306/99, EU:C:2003:3, apartado 69, y de 3 de octubre de 2013, GIMLE, C-322/12, EU:C:2013:632, apartado 29).

43. La Cuarta Directiva basa ese objetivo de coordinación de las disposiciones nacionales relativas al contenido de las cuentas anuales en el principio de imagen fiel, cuya observancia constituye su objetivo primordial (véase, en este sentido, el auto de 6 de marzo de 2014, Bloomsbury, C-510/12, no publicado, EU:C:2014:154, apartado 18 y jurisprudencia citada).

44. A este respecto, la Cuarta Directiva dispone, en su artículo 2, apartado 3, que las cuentas anuales deberán ofrecer una imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, así como de los resultados de la sociedad.

45. La aplicación del principio de imagen fiel debe guiarse, en la medida de lo posible, por los principios generales de contabilidad enunciados en el artículo 31 de la Cuarta Directiva (sentencia de 15 de junio de 2017, Immo Chiaradia y Docteur De Bruyne, C-444/16 y C-445/16, EU:C:2017:465, apartado 42).

46. En virtud de estos principios generales, el artículo 31, apartado 1, letra d), de dicha Directiva dispone que se deberán tener en cuenta las cargas y los ingresos relativos al ejercicio a que se refieran las cuentas, sin consideración de la fecha de pago o de cobro de tales cargas o ingresos.

47. No obstante, el artículo 31, apartado 2, de la referida Directiva establece que en casos particulares se admitirán excepciones a estos principios generales y precisa que, cuando se haga uso de tales excepciones, estas deberán ser señaladas en la Memoria y debidamente motivadas, con indicación de su influencia sobre el patrimonio, la situación financiera y los resultados.

48. Del tenor de las disposiciones señaladas en los apartados 44 a 47 de la presente sentencia se desprende que, en principio, se exige el respeto de todos los principios generales de contabilidad y que las excepciones a ellos solo son posibles con carácter excepcional y deben ser objeto de menciones específicas en la Memoria de las cuentas anuales. Habida cuenta de que la función de las cuentas anuales es ofrecer una imagen fiel del patrimonio,

de la situación financiera, así como de los resultados de la sociedad, tales excepciones solo pueden tener por objeto garantizar una imagen fiel, en los casos excepcionales en que esto se vea obstaculizado por el respeto de uno o varios principios generales de contabilidad.

49. La necesidad de respetar todos los principios generales de contabilidad deriva, además, del hecho de que cada uno de estos principios se refiere a una exigencia específica relacionada con la contabilización de las operaciones de las empresas cuya infracción, por sí sola y aun cuando se respeten todos los demás principios, puede impedir que las cuentas anuales ofrezcan una imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, así como de los resultados de la sociedad de que se trate.

50. A este respecto, el Gobierno húngaro señala acertadamente que las cuestiones primera y segunda, tal como han sido formuladas por el órgano jurisdiccional remitente, se basan en la premisa errónea de que los operadores económicos tienen libertad para elegir a qué principios generales de contabilidad se atienen y, por lo tanto, para no respetar todos ellos.

51. Además, procede señalar, como, en esencia, hace el Gobierno italiano, que la manipulación de los principios de exhaustividad y de independencia de los ejercicios se presta particularmente a operaciones dictadas por objetivos de planificación fiscal, como la anticipación de la imputación de un elemento negativo a un ejercicio o el aplazamiento de la imputación de un elemento positivo con el fin de diferir la tributación. Tal manipulación, en particular con motivo de la aplicación de sistemas de facturación en dos fases que constan de una facturación estimativa seguida de una facturación correctiva, como el practicado en el litigio principal, también puede prestarse a un reparto del resultado de la empresa de que se trate en varios ejercicios con el fin de optimizar la tributación.

52. En el presente asunto se desprende de los autos que obran en poder del Tribunal de Justicia que la Hacienda Pública húngara no sufrió ningún perjuicio ni consideró que Marcas hubiera tenido la intención de defraudar. No es menos cierto, por lo que respecta al aspecto contable, que, sin perjuicio de las comprobaciones que debe efectuar el órgano jurisdiccional remitente, las cuentas anuales de Marcas no garantizaban la imagen fiel, puesto que, para el ejercicio 2013, se había omitido la contabilización de una parte de los ingresos percibidos en concepto de cánones.

53. Por último, no se desprende en absoluto de los autos, extremo que, no obstante, corresponderá comprobar al órgano jurisdiccional remitente, que Marcas reivindicara y documentara, en la Memoria de sus cuentas anuales, excepciones a los principios de exhaustividad y de independencia de los ejercicios.

54. Habida cuenta de lo anterior, procede responder a las cuestiones primera y segunda que los artículos 2, apartado 3, y 31 de la Cuarta Directiva deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una práctica de la autoridad tributaria de un Estado miembro que impugna asientos contables de una sociedad debido a que estos no observan los principios de exhaustividad y de independencia de los ejercicios, contenidos en la normativa de dicho Estado miembro, a pesar de que se respetan todos los demás principios contables previstos por esa normativa, cuando tal inobservancia no constituya una excepción necesaria para garantizar el respeto del principio de imagen fiel que esté mencionada en la Memoria de las cuentas anuales y debidamente motivada, con indicación de su influencia sobre el patrimonio, la situación financiera y los resultados.

Costas

55. Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, corresponde a este resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Octava) declara:

1) El Tribunal de Justicia de la Unión Europea carece de competencia para responder a las cuestiones prejudiciales planteadas por el Fovárosi Törvényszék (Tribunal General de la Capital, Hungría) mediante resolución de 29 de junio de 2020 en la medida en que estas se refieren a prácticas de la autoridad tributaria de un Estado miembro relativas a la inspección y a la sanción de las infracciones tributarias en materia del impuesto sobre sociedades.

2) Los artículos 2, apartado 3, y 31 de la Directiva 78/660/CEE del Consejo, de 25 de julio de 1978, Cuarta Directiva basada en la letra g) del apartado [2 del artículo 50 TFUE] y relativa a las cuentas anuales de determinadas formas de sociedad, en su versión modificada por la Directiva 2003/51/CE del Parlamento

Europeo y del Consejo, de 18 de junio de 2003, deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una práctica de la autoridad tributaria de un Estado miembro que impugna asientos contables de una sociedad debido a que estos no observan los principios de exhaustividad y de independencia de los ejercicios, contenidos en la normativa de dicho Estado miembro, a pesar de que se respetan todos los demás principios contables previstos por esa normativa, cuando tal inobservancia no constituya una excepción necesaria para garantizar el respeto del principio de imagen fiel que esté mencionada en la Memoria de las cuentas anuales y debidamente motivada, con indicación de su influencia sobre el patrimonio, la situación financiera y los resultados.

Firmas

* Lengua de procedimiento: húngaro.

Fuente: sitio internet del Tribunal de Justicia.