

VALOR NORMATIVO DE LAS RESOLUCIONES DEL ICAC: PUNTUALIZACIONES SOBRE LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO DE 27 DE OCTUBRE DE 1997

I

En su sentencia de 27 de octubre de 1997, el Tribunal Supremo establece la competencia del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) para dictar normas jurídicas a tenor de la habilitación contenida en el artículo 2.2b) de la Ley 19/1998 de 12 de julio, reguladora de la Auditoría de Cuentas, y lo hace frente al criterio mantenido por el Tribunal Superior de Justicia de Madrid en su sentencia de 19 de enero de 1994.

La mencionada norma legal refrenda la atribución normativa contenida en la disposición final quinta del RD 1643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad (PGC), en la que se apoyan las resoluciones del ICAC.

Por la trascendencia que puede tener esta potestad normativa en materia contable para la determinación de la Base Imponible del Impuesto sobre Sociedades, sobre todo a partir del artículo 10.3 de la Ley 43/1995, parece adecuado tratar de precisar el alcance y significado exacto del pronunciamiento realizado por el Tribunal Supremo.

A efectos de una mejor comprensión de la cuestión suscitada, es oportuno hacer una breve anotación de las normas que se relacionan directamente con el tema.

En la disposición adicional segunda de la Ley 19/1988 de Auditoría de Cuentas, se crea el ICAC, y en artículo 2.2.b) ya citado, de la referida ley, se establece que el auditor debe expresar su opinión sobre si se han preparado y presentado las cuentas anuales de conformidad con los principios y normas contables que establezca el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas.

Con posterioridad, el artículo octavo de la Ley 19/1989 de 25 de julio, de reforma parcial y adaptación de la legislación mercantil a las Directivas de la Comunidad Económica Europea en materia de sociedades, autorizó al gobierno para que mediante Real Decreto aprobara el PGC. La disposición final primera del Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas aprobado por Real Decreto Legislativo 1564/1989 de 22 de diciembre, habilita al gobierno para que mediante Real Decreto elaborase el referido PGC, que sería de aplicación general para todas las empresas cualquiera que sea su forma jurídica, lo que en definitiva, no hace sino reflejar el desarrollo contable de la legislación mercantil.

Mediante el Real Decreto 1643/1990 de 20 de diciembre, se aprueba el PGC, en cuya disposición final quinta, se autoriza al ICAC para que mediante resolución apruebe normas de obligado cumplimiento que desarrollen el Plan General de Contabilidad.

Por último, la Ley 43/1995 de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, en su artículo 10.3 establece, que: «En el régimen de estimación directa

la base imponible se calculará corrigiendo, mediante la aplicación de los preceptos establecidos en la presente 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».

Esta última redacción del artículo 10.3 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades es la que en definitiva da lugar a toda la polémica que se ha originado con relación a la potestad normativa del ICAC, puesto que la pregunta que late en el fondo de la cuestión, es ésta: ¿puede regular el resultado contable, también a efectos fiscales, por las resoluciones que emanan del ICAC?; si ello es así, ¿no se estaría realizando una flagrante vulneración del principio de reserva de ley, lo que podría llevarnos de forma inexorable a la inconstitucionalidad del artículo citado de la Ley 43/1995?

II

La sentencia analizada tiene dos partes: una de fondo sobre la forma de registrarse contablemente los bienes adquiridos en régimen de arrendamiento financiero, y otra la que nos ocupa, es decir la que dilucida si tienen valor normativo las resoluciones del ICAC.

La sentencia del Tribunal Supremo de 27 de octubre de 1997 pone de manifiesto en sus motivaciones el error que cometió la sentencia de 19 de enero de 1994 del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, al negar al ICAC potestad reglamentaria externa, es decir, potestad para dictar normas que sean de obligado cumplimiento por parte de todas las empresas. Aceptar la opinión de la sentencia de 19 de enero de 1994, significaría que la disposición final quinta del Real Decreto 1643/1990 de 20 de diciembre que aprueba el PGC no respeta el principio de jerarquía normativa al permitir al ICAC aprobar mediante resolución normas de obligado cumplimiento que desarrollen dicho PGC.

La sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid pone de manifiesto, que si bien es cierto que el artículo 97 de la Constitución confiere al Gobierno la potestad reglamentaria directa u originaria, ello no excluye que órganos de inferior jerarquía la tengan también atribuida en aquellas materias relativas a su ámbito interno. Lo que dicho en otras palabras significa que, fuera de su campo doméstico, no existe en los referidos órganos una potestad normativa propia *ad extra*, y por tanto el ICAC, a través de la habilitación que le otorga la disposición adicional quinta del Real Decreto 1643/1990, no tendría capacidad para establecer excepciones por sí mismo a la potestad reglamentaria atribuida al gobierno.

Ahora bien, a pesar de la limitación que se acaba de establecer, sí es posible que el legislador confiera una habilitación —reconocida por el Tribunal Constitucional en sus sentencias 135/1992, 175/1992 y 133/1997— a órganos como el ICAC para que, dado el tecnicismo de una materia o su carácter versátil en el

tiempo, que haría poco oportuna, por tardía, su regulación mediante ley, puedan promulgar disposiciones fuera de su ámbito interno, es decir, con trascendencia exterior.

Es esto último lo que la sentencia objeto de este comentario puntualiza que ha ocurrido, puesto que en el artículo 2.2.b) de la Ley 19/1988 de 12 de julio, se encuentra el respaldo de una remisión normativa, que se recoge en la disposición final quinta del Real Decreto que aprueba el PGC, y a la vez se corresponde con la Cuarta Directiva Europea, —artículo 38.1 del Código de Comercio—, que establece que la valoración de los elementos que integran las distintas partidas que figuran en las cuentas anuales deberá realizarse conforme a los principios de contabilidad generalmente aceptados.

En consecuencia, lo que hace la disposición final quinta del Real Decreto 1643/1990, es dar efectividad a la habilitación para dictar normas contables que le confiere la Ley 19/1988, y por tanto, no infringe el principio de jerarquía normativa.

Ahora bien, tal y como se recoge en el motivo quinto de la sentencia del Tribunal Supremo, la potestad normativa reconocida al ICAC no es absoluta, sino que ha de respetar los límites propios de todo reglamento y en especial el de jerarquía. No obstante, dado el carácter eminentemente técnico de la materia objeto de la disposición, se estima que debe reconocérsele un cierto margen de apreciación que permita positivizar los criterios imperantes en la contabilidad.

Analizado el contenido de la sentencia, surge de nuevo la pregunta que planteábamos al principio: cuando el Tribunal Supremo afirma la validez de las resoluciones del ICAC a tenor del artículo 2.2.b) de la Ley 19/1988 de Auditoría de Cuentas, ¿está simplemente reconociendo la obligación del auditor de indicar en su informe las posibles infracciones de las resoluciones del ICAC, o al mismo tiempo, está imponiendo su aplicabilidad en materia tributaria, por la remisión que el artículo 10.3 de la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades hace a las disposiciones reglamentarias que sean desarrollo directo de criterios legales?

Dando por válida una respuesta afirmativa a la primera cuestión, con relación a la segunda, hay que dilucidar si las resoluciones del ICAC que completan, aclaran o positivizan la normativa mercantil, son sólo un desarrollo del desarrollo reglamentario que ya representa el PGC, o también lo son de los principios establecidos en otras normas legales, —Código de Comercio, Sociedades Anónimas y Sociedades de Responsabilidad Limitada—, lo cual haría que las resoluciones citadas tuvieran cobertura legal en el párrafo final del artículo 10.3 de la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades.

Esta última interpretación, a pesar de que aparentemente pudiera parecer que no respeta el principio de reserva de ley para la regulación de los elementos esenciales del tributo, puede sostenerse; entendemos que ello es así, puesto que lo que hacen las resoluciones es homologar o explicitar los criterios contables que pueden deducirse del Código de Comercio, Ley de Sociedades Anó-

nimas y Plan General de Contabilidad; de ahí que pueda afirmarse que sí están actuando como desarrollo de normas legales y por tanto respetan el principio aludido; ello no es óbice, como ya hemos puesto de manifiesto, para que cuando existan resoluciones que contradigan de forma expresa las excepciones contenidas en la Ley del Impuesto sobre Sociedades, éstas sí deban rechazarse en materia tributaria, puesto que en este caso concreto sí se oponen al principio de reserva de ley.

III

Finalmente, creemos que este tema debe ser interpretado en conexión con el principio de imagen fiel.

Esta expresión o principio, que tiene su fundamento en la preeminencia del fondo sobre la forma y que tiene su origen en las prácticas contables anglosajonas, era desconocida para los países continentales europeos pertenecientes a la Comunidad. Esta situación motivó que en la redacción de la cuarta Directiva del Consejo de la CEE —*pedra angular de la armonización contable europea*—, se originara un choque frontal entre ambas concepciones de la normativa contable —principalmente franceses y alemanes de un lado, e ingleses de otro—; en el fondo lo que se sometía a debate era la vieja polémica entre la seguridad jurídica de los países continentales y la flexibilidad de la norma de la cultura anglosajona en aras a una mejor adaptación a los cambios de circunstancias.

Así, en nuestro país, tanto en la exposición de motivos del Real Decreto que aprueba el PGC, como en la primera parte del mismo, que es comprensiva de los principios contables obligatorios, se establece que la imagen fiel es el *corolario de aplicar de forma sistemática y regular aquellos principios*; es decir, la forma normal de obtener la imagen fiel es mediante la aplicación de los referidos principios obligatorios, si bien en nuestra normativa se contempla la posibilidad de su derogación en aras a garantizar este macroprincipio de la imagen fiel.

De todo ello se habría de colegir que los principios contables que tienen un carácter obligatorio están subordinados en última instancia a que estos reflejen fielmente la realidad, puesto que en caso contrario, se permite su aplicación de forma no normada, así como su derogación; ello equivale a la existencia de un régimen derogatorio, que es el que en última instancia le da fuerza al concepto de imagen fiel.

Esta realidad normativa pone de manifiesto la prevalencia de este principio de imagen fiel; prevalencia incluso en la determinación del resultado contable, con lo que ello significa en relación con el artículo 10.3 de la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades. A pesar de su importancia, entendemos que en nuestro Derecho no hay una concreción clara de este principio, ya que tenemos que remitirnos a la exposición de motivos del Real Decreto 1643/1990, que

aprueba el PGC, para encontrar elementos subjetivos relativos a los requisitos que debe reunir la información contable para que esta refleje la imagen fiel.

De lo expuesto se infiere que una de las cuestiones que habría que abordar con más detalle, es la de especificar de forma más objetiva este concepto de imagen fiel —puesto que existe una ausencia de definición—, por la trascendencia que tiene, o bien adoptar la postura de que sean los tribunales los que interpreten en cada caso la situación que se plantee; si ello es así, tal vez debería pensarse en asumir que es un concepto cambiante a lo largo del tiempo, de forma que su contenido sería determinado por los jueces en cada momento, atendiendo a las expectativas también cambiantes de los distintos usuarios de la información y siempre con el sentido de hacerlo lo más claro y entendible posible.

Pensamos que si admitimos las resoluciones del ICAC como un desarrollo de normas legales, de carácter mercantil en todos los casos y tributarias con las matizaciones ya expresadas en párrafos anteriores, dichas resoluciones pueden servir para dotar de contenido explícito este principio, con lo que se dota de seguridad jurídica a las decisiones que sobre estas cuestiones se produzcan, tanto desde la vertiente mercantil como tributaria.

IV

De lo manifestado, podemos extraer las siguientes conclusiones:

1.º La potestad reglamentaria que otorga al gobierno el artículo 97 de la Constitución, no excluye su atribución a otros órganos de inferior jerarquía, siempre que ésta se restrinja a su ámbito interno.

2.º En aquellos casos en los que la materia a reglamentar sea especialmente técnica o versátil en el tiempo, sí es posible que se confiera a los organismos de inferior jerarquía (ICAC) una habilitación por el legislador para que pueda promulgar disposiciones incluso fuera de su ámbito interno.

3.º Las disposiciones promulgadas al amparo de una remisión normativa alcanzan plena validez en la esfera contable y en los principios que inspiran la formación y posterior verificación de las cuentas anuales.

4.º Desde la óptica tributaria, estas disposiciones producen plenos efectos en la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, salvo que de forma expresa entren en colisión con lo preceptuado en la referida ley para su fijación.

5.º Entendemos que las resoluciones del ICAC que homologuen o expliciten criterios relativos a los principios de contabilidad generalmente aceptados, pueden servir para dotar de contenido normativo al principio de imagen fiel, por tener éste carácter prevalente respecto de los demás, y no estar dotado de contenido en la norma mercantil.

IGNACIO CRUZ PADIAL