

Roj: STS 6367/1997
Id Cendoj: 28079130031997100080
Órgano: Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso
Sede: Madrid
Sección: 3
Nº de Recurso: 4354/1994
Nº de Resolución:
Procedimiento: RECURSO CASACIÓN
Ponente: OSCAR GONZALEZ GONZALEZ
Tipo de Resolución: Sentencia

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, a veintisiete de Octubre de mil novecientos noventa y siete.

En el recurso de casación nº 4.354/1994, interpuesto por la Administración General del Estado, representada y dirigida por el Abogado del Estado, contra la sentencia nº 33/1994, dictada por la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en el recurso nº 959/1992, con fecha 19 de enero de 1.994, sobre impugnación de normas de valoración del inmovilizado inmaterial a efectos de contabilidad, siendo parte recurrida la ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE LEASING, representada por le procurador don Eduardo Codes Feijoo, con asistencia de letrado.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- En el proceso contencioso-administrativo antes referido, la Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid (Sección 9ª), dictó sentencia estimando el recurso. Notificada dicha sentencia a las partes, por la representación de la Administración General del Estado, se presentó escrito preparando recurso de casación, el cual fue tenido por preparado en providencia de la Sala de instancia de fecha 18 de mayo de 1.994, al tiempo que ordenó remitir las actuaciones al Tribunal Supremo, previo emplazamiento de los litigantes.

SEGUNDO.- Emplazadas las partes, el recurrente compareció en tiempo y forma ante este Tribunal Supremo, y formuló en fecha 10 de octubre de 1.994, el escrito de interposición del recurso de casación, en el cual, tras exponer los motivos de impugnación que consideró oportunos, solicitó se declarara haber lugar al recurso, casando la sentencia recurrida y dictando otra más conforme a Derecho, por la que sea declarada la conformidad a Derecho de la resolución del **ICAC** de 21 de enero de 1.994.

TERCERO.- El recurso de casación fue admitido por providencia de la Sala de fecha 2 de noviembre de 1.994, en la cual se ordenó también entregar copia del escrito de formalización del recurso a la parte comparecida como recurrida a fin de que en el plazo de treinta días pudiera oponerse al recurso, lo que hizo en escrito presentado en fecha 22 de diciembre de 1.994, en el que expuso los razonamientos que creyó oportunos y solicitó se dictara sentencia por la que no se estime el recurso de casación planteado por el Abogado del Estado, y se resuelva confirmando la sentencia recurrida, y subsidiariamente, si se estima el recurso de casación por alguno de los motivos aducidos y se resolviera casando la misma, se solicita se dicte otra en la que teniendo en cuenta los restantes motivos de impugnación de la resolución del **ICAC**, objeto de la presente litis, se declare la nulidad de la misma, bien en su totalidad o bien al menos en lo que atañe al arrendamiento financiero (normas de valoración 8ª y 9ª de la misma) con el pronunciamiento en costas que corresponda.

CUARTO.- Por providencia de fecha 24 de julio de 1.997, se señaló para votación y fallo de este recurso de casación el día 22 de octubre de 1.997, en que tuvo lugar.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- La Administración del Estado formula casación contra la sentencia dictada por la Sección Novena de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en virtud de la cual se estima el recurso deducido por la ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE LEASING contra la resolución

del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (**ICAC**) de 21 de enero de 1.992, por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado material. La Sala anula dicha disposición con fundamento en que el Instituto no tiene potestad para dictar normas con eficacia externa, y en que se ha vulnerado el procedimiento de elaboración de disposiciones de carácter general.

SEGUNDO.- Como primer motivo de casación, el Abogado del Estado alega que la sentencia recurrida infringe el artículo 43 de la Ley Jurisdiccional, al haber anulado la totalidad de la resolución, cuando lo realmente impugnado eran sus normas octava y novena.

La incongruencia que se denuncia no se ha producido, pues del suplico de la demanda se desprende que se está ejercitando una pretensión principal, referida a la nulidad total de la resolución por defectos formales, cuya argumentación se contiene en sus fundamentos jurídicos 10º -incompetencia del **ICAC** para ejercer la potestad reglamentaria externa-, 11º - prohibición de delegación en los casos de adopción de disposiciones de carácter general-, 12º -infracción del procedimiento de elaboración de disposiciones generales-, 13º -ausencia del preceptivo dictamen del Consejo de Estado-, y 14º -infracción del principio de jerarquía normativa-. Y junto a esta pretensión principal, se solicita con carácter subsidiario la nulidad de las normas 8ª y 9ª de la resolución del **ICAC**. La sentencia ha estimado la pretensión principal al declarar la nulidad total de dicha resolución, lo que implica la de los artículos especialmente atacados, por lo que no hubo de razonar sobre ellos. Al faltar la incongruencia el motivo no puede prosperar.

TERCERO.- Por razones metodológicas conviene examinar conjuntamente los motivos segundo, tercero, cuarto y quinto, ya que todos ellos se dirigen a poner de manifiesto la infracción que, a juicio del recurrente, ha cometido la sentencia de instancia, al negar al **ICAC** competencia para dictar la resolución cuestionada.

La sentencia, en efecto, niega a dicho organismo potestad reglamentaria externa, es decir, para dictar normas que deben cumplir todas las empresas (personas físicas o jurídicas). En este sentido, se dice en la sentencia que la Disposición Final Quinta del Real Decreto 1.643/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad, no respeta el principio de jerarquía normativa al permitir al **ICAC** aprobar, mediante resolución, normas de obligado cumplimiento que desarrollen dicho Plan, y sus adaptaciones sectoriales en relación con las normas de valoración y las normas de elaboración de las cuentas anuales.

Si bien el artículo 97 de la Constitución española confiere al Gobierno la potestad reglamentaria directa u originaria, ello no excluye que los Ministros, autoridades y órganos de inferior jerarquía, la tengan también atribuida, como claramente se infiere del artículo 14.3 de la Ley de Régimen Jurídico de la Administración del Estado de 26 de julio de 1.957. La potestad reglamentaria autónoma de éstos, sin embargo, se constriñe a aquellas materias relativas a su ámbito interno o, como dice el propio precepto, a "las materias propias de su Departamento", entre las que se suelen incluir las referentes a su organización y a las relaciones de sujeción especial. Fuera de este campo puramente doméstico, no hay en manos de tales autoridades y órganos una potestad normativa propia "ad extra", con facultad de afectar a las relaciones de sujeción general en que se encuentra el común de los ciudadanos respecto del Estado, ni a sus derechos y obligaciones.

Pese a lo señalado por el Abogado del Estado, no existe la menor duda de que la resolución impugnada va más allá de lo estrictamente interno u organizativo, ya que su finalidad principal, como su preámbulo dice, es desarrollar los criterios de valoración de los distintos elementos patrimoniales de las empresas, especialmente los referidos al inmovilizado inmaterial - gastos de investigación y desarrollo, propiedad industrial, fondo de comercio, derechos de traspaso, aplicaciones informáticas, derechos sobre bienes en régimen de arrendamiento financiero-; y, en este sentido, trasciende de lo simplemente intrínseco para expandirse al régimen de contabilidad de las empresas, que ha dejado de ser de aplicación voluntaria, como lo era durante la vigencia del Plan General de 22 de febrero de 1.973, al convertirse en obligatorio para todas ellas, "cualquiera que sea su forma jurídica, individual o societaria" - art. 2º del Real Decreto 1.643/1990, de 20 de diciembre-.

Ahora bien, aunque los centros de producción normativa, entre los que cabe incluir al **ICAC**, no pueden autónomamente dictar este tipo de reglamentos, sí que es posible una habilitación conferida por el legislador para que, dada la especialidad eminentemente técnica de una materia o su versatilidad en el tiempo, que haría difícilmente oportuna, por tardía, la regulación mediante Ley, puedan los mismos promulgar disposiciones fuera de su margen organizativo. Así lo ha reconocido el Tribunal Constitucional en sus sentencias 135/1992, 185/1995 y en la más reciente 133/1997.

Es esto lo que ha ocurrido en el caso que ahora contemplamos, y así lo manifestó el Consejo de Estado al emitir su dictamen en relación con el Real Decreto 1.643/1990, de 20 de diciembre, cuando aún estaba en fase de proyecto. En efecto, el artículo 2.2.b) de la Ley 19/1988, de 12 de julio, que regula la Auditoría de Cuentas, al referirse al contenido del informe de dicha auditoría, dice que debe expresar, entre otros datos, la opinión del auditor 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. En dicho precepto se encuentra el respaldo de una remisión normativa, que se recoge en la Disposición Final Quinta del mencionado Real Decreto, y se corresponde con la Cuarta Directiva Europea (art. 38), cuando establece que la valoración de los elementos integrantes de las distintas partidas que figuren en las cuentas anuales deberá realizarse conforme a los principios de contabilidad generalmente aceptados. Como indica el dictamen del Consejo de Estado "la competencia atribuida al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas es, propiamente, una actuación homologadora de los que, en la praxis contable, han sido aceptados con un grado de generalidad que justifique su inclusión en el concepto genérico utilizado en el artículo 38.1 del Código de Comercio". Se trata, en definitiva, de elevar a la categoría de norma escrita los usos sobre la contabilización de determinados hechos económicos.

Admitida, pues, la competencia del **ICAC** para dictar la resolución impugnada, en nada se interfiere con otras competencias de propuesta al Ministerio de Economía y Hacienda, que se le atribuyen por el artículo 8º.2 de la Ley 19/1989, de 25 de julio, de adaptación de la legislación mercantil a las Directivas europeas, ya que las unas no excluyen la otra.

En consecuencia, los motivos deben acogerse, pues lo que ha hecho la Disposición Final Quinta del Real Decreto 1.693/1990, es dar efectividad a la habilitación para dictar normas contables que la Ley 19/1988 ha conferido al **ICAC** y que se han traducido en la resolución recurrida. Aquel Real Decreto no infringe, por tanto, el principio de jerarquía normativa, al margen de lo que después diremos respecto de los límites en que debe moverse la norma del **ICAC**.

CUARTO.- En el ordinal sexto de su escrito, el Abogado del Estado atribuye a la sentencia recurrida infracción, por aplicación indebida, de los artículos 129 a 132 de la Ley de Procedimiento Administrativo y argumenta que no son aplicables los mismos en la elaboración de la disposición del **ICAC**.

Aunque la sentencia no menciona cuáles fueron los trámites omitidos, limitándose a consignar en abstracto la violación por la resolución del **ICAC** del procedimiento de elaboración, hay que entender que se refiere a los vicios formales denunciados en la demanda, y a ellos hemos de concretarnos a continuación.

En relación con la falta de audiencia de la Asociación Española de Leasing, debemos recordar la jurisprudencia de esta Sala, conforme a la cual queda limitado este requisito a Asociaciones o Colegios Profesionales que no sean de carácter voluntario y representen intereses de carácter general o corporativo, pero no cuando se trate, como es el caso, de asociaciones voluntarias (sentencias de 8 de mayo de 1.992, y 11, 16 y 17 de octubre de 1.995).

Con referencia a la falta de informe de la Secretaría General Técnica y de dictamen del Consejo de Estado, hay que tener en cuenta que la disposición impugnada no constituye un elemento normativo que surja aisladamente, sino que forma parte de una cadena sucesiva de normas que se han ido dictando, las unas en desarrollo de las otras; cadena de la que forma parte el Real Decreto 1.643/1990, de 20 de diciembre, que autorizó al **ICAC** a dictar la resolución recurrida. En la elaboración de aquel Real Decreto se cumplieron los trámites mencionados, habiéndose manifestado expresamente el Alto Órgano Consultivo, en relación con la potestad normativa del **ICAC** y su contenido, sin que sean precisos otros informes, observaciones o dictámenes exigidos en la elaboración de las disposiciones generales, según los artículos 129, 130 y 131 de la Ley de Procedimiento Administrativo, ya que ese procedimiento se cumplió al elaborarse el Real Decreto mencionado, en virtud del cual se aprobaba el Plan General de Contabilidad. La eficacia y el antiformalismo que presiden la actuación administrativa, en el sometimiento pleno a la Ley y al Derecho que proclama el artículo 106.1 de la Constitución, no reclaman en el presente caso exigir nuevamente esas informaciones, por haberse ya cumplido las solemnidades procedimentales exigidas (sentencias del Tribunal Supremo de 12 de abril de 1, 994 y 13 de marzo de 1.997).

En consecuencia debe estimarse también este motivo de casación.

QUINTO.- Al estimarse los anteriores motivos de casación, que llevan a la revocación de la sentencia recurrida, la Sala, de conformidad con lo establecido en el artículo 102.1.3º, debe resolver dentro de los términos en que se planteó el debate en primera instancia; y, en este sentido, es necesario pronunciarse sobre la petición subsidiaria formulada en la demanda para el caso de que no prosperase la principal -nulidad total

de la disposición-. Esta petición subsidiaria se refiere a la nulidad de las normas octava y novena, en las que se regula la contabilización de los arrendamientos financieros.

Aunque anteriormente hemos reconocido la potestad normativa del **ICAC** para dictar la disposición objeto de recurso, sin embargo, tal potestad no es absoluta, sino que ha de respetar los límites propios de todo reglamento, y en especial el de jerarquía. Ahora bien, en el caso concreto que examinamos, dado el carácter eminentemente técnico de la materia sobre la que versa la disposición, debe reconocérsele un cierto margen de apreciación que permita positivizar los criterios imperantes en el sector de la contabilidad. Así se induce con claridad de las normas que autorizaron al **ICAC** a dictar su resolución: a) el artículo 2.2 b) de la Ley 19/1988 -"principios y normas contables que establezca"-, b) Disposición Final Quinta del Real Decreto 1643/1990 -"adaptaciones sectoriales en relación con las normas de valoración y las normas de elaboración de las cuentas anuales"-, y c) artículo 38.1 del Código de Comercio -"la valoración de los elementos integrantes de las distintas partidas que figuren en las cuentas anuales deberá realizarse conforme a los principios de contabilidad generalmente aceptados"-.

No existe dato alguno, salvo las manifestaciones de la entidad recurrente, que nos permitan inducir que esos principios contables han sido vulnerados por la definición que, a los indicados efectos, se da del arrendamiento financiero en la norma 8ª, como "contrato por el cual una empresa puede disponer de la utilización de un bien a cambio de unas cuotas periódicas, incluyendo necesariamente en dicho contrato la posibilidad de que al finalizar el mismo pueda ejercitarse la opción de compra del bien utilizado". En ella, en esencia, se recogen los criterios sustentados por la jurisprudencia de la Sala Primera del Tribunal Supremo en sus sentencias de 10 de abril de 1.981, 18 de noviembre de 1.983, y, sobre todo la de 26 de junio de 1.989, así como en la Disposición Adicional Séptima de la Ley 26/1988, de 29 de julio, sobre Disciplina e Intervención de las Entidades de Crédito

El apartado 3 de la norma octava reproduce la norma de valoración nº 5, letra f) del Plan General de Contabilidad. La oportunidad o no de la reproducción es irrelevante a los efectos de su validez. El párrafo que incorpora en relación con el reconocimiento del impuesto diferido derivado de la operación de arrendamiento financiero tampoco parece chocar con criterios contables lógicos, derivados de la legislación tributaria, sin que, por otra parte, se le atribuya por la recurrente ninguna irregularidad.

Lo mismo cabe decir en relación con el apartado 4, en el que se establecen los criterios interpretativos sobre inexistencia de "duda razonable" en el ejercicio de la opción de compra: a) cuando en el momento de firmar el contrato, el precio de la opción de compra sea menor que el valor residual que se estima tendrá el bien en la fecha en que se ejercite la opción de compra, y b) cuando el precio de la opción de compra en el momento de firmar el contrato, sea insignificante o simbólico en relación al importe total del contrato de arrendamiento financiero. Son ambos supuestos perfectamente congruentes con la práctica comercial, lo cual no quiere decir, que sean exhaustivos.

El apartado 5º es criticado por la recurrente porque establece que el IVA sólo se contabilizará en el importe devengado fiscalmente, pero por el resto no procederá incrementar la deuda con la entidad de crédito. La lógica justificación de este criterio, aunque no lo comparta la entidad recurrente, se encuentra en el preámbulo de la resolución, al entender que el importe del IVA no es exacto ni cierto, debido a que una variación en la legislación fiscal puede modificar los que se devenguen en el futuro.

La norma novena se critica por ser reproducción de la 5ª, letra g), del Plan General de Contabilidad, sobre la contabilización de la enajenación conectada al posterior arrendamiento financiero del bien enajenado. Ello no es suficiente para declarar su ilegalidad. Tampoco se dice el porqué de la impugnación del apartado 2 de esa norma. Contiene principios contables sobre la baja que supone la venta del bien como inmovilizado material, y su simultáneo registro en la cuenta "derechos sobre bienes en régimen de arrendamiento financiero". El criterio es correcto, sin perjuicio de lo que luego se dirá sobre si el alta es en el inmovilizado material o inmaterial.

SEXTO.- La norma de valoración 5ª f) del Plan General de Contabilidad, aprobado por Real Decreto 1.642/1990, que sirve de apoyo a la resolución impugnada establece que "cuando por las condiciones económicas del arrendamiento financiero no existan dudas razonables de que se va a ejercitar la opción de compra, el arrendatario deberá registrar la operación en los términos establecidos en el párrafo siguiente". En él se dice que se contabilizará como "activo inmaterial".

La resolución impugnada recoge en su norma octava, apartado 3, la redacción del Plan General, pero en el apartado 2 introduce la siguiente innovación: "cuando durante el período de vigencia del contrato de arrendamiento financiero se comprometa formalmente o se garantice el ejercicio de la opción de compra, se

procederá a registrar contablemente el bien objeto del mismo como si se tratara de una compraventa con pago aplazado". Esto quiere decir que la contabilidad reflejará dicho arrendamiento financiero como un inmovilizado material, siendo así que el bien arrendado realmente no ha entrado aún en el patrimonio del arrendatario, existiendo sólo un derecho de uso, derecho que, como tal, debería reflejarse en los asientos contables.

Aunque en el preámbulo de la resolución se trata de justificar la asimilación en la similitud de ambas figuras, ello no es suficiente para subvertir la naturaleza de las instituciones, aunque sólo sea a efectos contables.

Como expresó el Consejo de Estado al dictaminar el proyecto de Real Decreto del Plan General de Contabilidad, en el que se pretendió introducir la anterior asimilación, recogiendo los reparos que a ella habían puesto la Secretaría General de Hacienda y la Dirección General de Tributos de "que en nuestro Derecho el concepto de propiedad es unívoco y que no cabe hablar de dos tipos de ella uno legal y otro económico contable, deducido este último de un elemento tan impreciso como es el de las condiciones económicas del arrendamiento", concluye que la regla "crea una gran incertidumbre al no concretar suficientemente, quizá a causa de la diversidad de condiciones que pueden darse en la práctica, cuáles son las condiciones económicas que justifican tal forma de contabilizar". Como consecuencia del dictamen, el Real Decreto suprimió la equiparación. La introducción de ella en la resolución recurrida infringe, por tanto, el espíritu que animó a la norma habilitante.

Consecuentemente debemos anular por contrario a Derecho el apartado 2 de la norma 8ª de dicha resolución del **ICAC**, debiendo interpretarse en el resto, así como la 9ª, conforme a lo que dicha nulidad comporta.

SÉPTIMO.- A tenor de lo que dispone el artículo 102.2 de la Ley Jurisdiccional, al estimarse en parte los motivos de casación, no procede condena en costas de la instancia, y en cuanto a las de este recurso, cada parte satisfará las suyas.

En atención a todo lo expuesto, en nombre de Su Majestad EL REY,

FALLAMOS

Que en relación con el recurso de casación nº 4.354/1994, formulado contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso- Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid (Sección Novena), de 19 de enero de 1.994, que estimó el recurso formulado contra resolución de 21 de enero de 1.992 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado inmaterial, debemos declarar que:

Primero.- Estimamos en parte el recurso deducido por el Abogado del Estado, casamos la sentencia indicada, en cuanto anula la totalidad de la resolución recurrida, cuya nulidad, por contrario a Derecho, sólo declaramos respecto de la norma 8ª, apartado 2.

Segundo.- No ha lugar a una expresa condena en costas de las de la instancia, debiendo cada parte satisfacer las suyas en esta casación.

Así por esta nuestra sentencia, que deberá insertarse por el Consejo General del Poder Judicial en la publicación oficial de jurisprudencia de este Tribunal Supremo, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos PUBLICACIÓN.- Leída y publicada fue la anterior sentencia en el mismo día de su fecha por el Magistrado Ponente Excmo. Sr. D. ÓSCAR GONZÁLEZ GONZÁLEZ, estando constituida la Sala en audiencia pública de lo que, como Secretario certifico.