

Revista
Técnica
Tributaria

E S T U D I O S

EL SUPREMO CONFIRMA LA COMPETENCIA NORMATIVA DEL ICAC*

José M^a Gay Saludas

Profesor Titular de Economía Financiera y Contabilidad en la Universidad de Barcelona

Miembro de la AEDAF

1. UNAS NOTAS DE SUSPENSE
2. LA RESOLUCIÓN DEL ICAC SOBRE EL INMOVILIZADO INMATERIAL
3. LA CRUZADA DE LA ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DEL LEASING CONTRA EL ICAC
4. CUESTIÓN DE FORMAS, QUE NO DE FONDO
5. LA POSTURA DE AECA Y LA IASC SOBRE EL LEASING
6. REMEMORANDO AQUELLA SENTENCIA DEL SUPREMO DE MAYO DEL 90
7. PROPIEDAD ECONÓMICA "VERSUS" PROPIEDAD JURÍDICA
8. LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID: UNA HERIDA DE PRONÓSTICO RESERVADO PARA EL ICAC
9. EN EL INTERREGNO, SE OÍA A LO LEJOS LA TENUE VOZ DEL ICAC
10. Y EL SUPREMO DIXIT... PERGEÑANDO EL MEOLLO DE LA SENTENCIA
11. EL "QUID" DE LA CUESTIÓN

* Trabajo expuesto en la Jornada de Estudio organizada por la Delegación Territorial Tercera de la AEDAF, en Barcelona, el día 11 de diciembre de 1997.

E S T U D I O S

1. UNAS NOTAS DE SUSPENSE

Fueron tiempos de un cierto *impasse*, como si estuviéramos inmersos en un callejón sin salida. Se vivieron años de una rara zozobra contable, aquella que viene después de una calma chicha, también contable. Aquel ímpetu y vigor del ICAC, de buenas a primeras, como por arte de birlibirloque, se desvanecía, perdía fuelle. Más o menos fue en 1994 cuando el ICAC dejaba de ser, al menos en un orden puramente contable, la solvente y respetada "fábrica" de normativa en que se había convertido sumergiéndose en un largo paréntesis en asuntos de índole contable interrumpiéndose así una fecunda época de regulación que, a todas luces, sirvió para hacer interesantes y fructíferas aportaciones en nuestro campo. Sin embargo, el origen del silencio sepulcral del ICAC, mantenido hasta el 20 de diciembre de 1996, día en que se engendra la Resolución que fija criterios para la determinación del patrimonio contables a efectos concretos, que prosigue justo al cabo de un mes, el 20 de enero de 1997 al nacer la Resolución que aborda la contabilización del IVA y del IGIC en los regímenes especiales, y que culmina, al menos por el momento, el 9 de octubre de 1997, encontraba un por qué, tenía su justificación. Hagamos un poco de historia.

2. LA RESOLUCIÓN DEL ICAC SOBRE EL INMOVILIZADO INMATERIAL

21 de enero de 1992. He aquí una fecha que, con el tiempo, se volvería antológica en la historia más reciente de la Contabilidad española. Aquel día se promulgaba la Resolución del ICAC en virtud de la cual se dictaban normas de valoración del inmovilizado inmaterial. Exquisito trabajo éste. Meticulosidad, precisión, depuración de posibles errores conceptuales aunque, con todo, alguna que otra interrogación se dejaba entrever. Pero, sin duda, era en la regulación contable de las operaciones de arrendamiento financiero donde se alcanzaba una tensión mayor puesto que ya no tan sólo se desarrollaba el contenido expuesto en las letras f) y g) de la norma de valoración quinta del Plan General de Contabilidad de 1990, sino que se iba más allá y, saltándose a la torera las reglas ínsitas en el Plan, la Resolución del ICAC modificaba el criterio de activación de las inversiones en régimen de leasing que, bajo determinadas condiciones expuestas en la norma octava de la susodicha Resolución, pasaban a integrarse dentro del patrimonio del usuario -o mal llamado arrendatario- como un inmovilizado material dejando de ser calificadas como un activo inmaterial que, era, es, lo que a fin de cuentas establecía el Plan.

Sin ánimo de entrar ahora en el fondo de la cuestión desde el punto de vista jurídico -pues no somos juristas y se nos podría tildar de leguleyos- ni tampoco contable -eso sí que lo somos, pero posponemos el asunto para más adelante- lo cierto es que la Resolución del ICAC de aquel 21 de enero de 1992 levantó, tras de sí, una espesa polvareda al punto que hubo quien se sintió profundamente herido, no ya y meramente en su amor propio sino que es de suponer que también en términos económicos, y reaccionó poniendo el grito en el Cielo que debe ser, digo yo, más o menos lo mismo que acudir al Tribunal Superior de Justicia de Madrid.

3. LA CRUZADA DE LA ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DEL LEASING CONTRA EL ICAC

¿Qué ocurrió a raíz del nacimiento de aquella Resolución del 21 de enero de 1992? Hubo, pues, quién o quiénes se sintieron humillados y, deshonrados, acudieron raudos ante el Tribunal Superior de Justicia de Madrid para que éste les devolviera la honra de la que el ICAC, al parecer, les había despojado. Ese quién o esos quiénes era o eran, es o son, la Asociación Española del Leasing, entidad ésta -vale la pena decirlo sin ninguna mala intención- que siempre ha mostrado su oposición frontal al hablar de la contabilización del leasing bajo el influjo de una inconfundible impronta económica. ¿Por qué? Baste recordar que si el hoy vigente Plan General de Contabilidad no se promulgó hasta fines de 1990, y llegó a andar por encima de la cuerda floja, fue debido a la negativa de la Asociación Española del Leasing a admitir los criterios contables contemplados en el último y cuasi definitivo proyecto de Plan, aquel que fue circulando, de mano en mano, durante todo el año 1990. Esa postura de la citada Asociación desembocó, tras una serie de pasos, en que el Plan fuera objeto de un retoque capital cual fue el de reconducir las inversiones en régimen de arrendamiento financiero desde el inmovilizado material, rúbrica en la que inicialmente se había previsto encuadrarlas, hacia el inmovilizado inmaterial usando una salomónica fórmula de marcado corte británico: derechos sobre bienes en régimen de arrendamiento financiero.

La espina clavada en el corazón del ICAC tenía que arrancarse y el oprobio reivindicarse. Y acaso se pensó en que la oportunidad la pintaban calva con motivo de la publicación de la Resolución sobre el inmovilizado inmaterial, cavilando el propio ICAC para sus adentros "quis custodiet ipsos custodes"? ¿Nació esa Resolución "per se", de forma natural, o se forzó su alumbramiento por mor de querer decir la última palabra en cuestiones de leasing? Sea como fuere, es indudable que el criterio aportado en la Resolución desautorizaba, por así decirlo, al reflejado en el propio Plan.

La discusión partía, así las cosas, de una premisa esencial. ¿Podía una Resolución del ICAC abolir, cambiar o modificar, lo dicho por un Real Decreto, como es el rango normativo en virtud del cual se aprobó el Plan? Aunque no seamos juristas y pese a que se nos tilde, decíamos, de leguleyos, cae por su propio peso que, al menos en un Estado de Derecho, se hace impensable que una disposición tal como una resolución, aunque sea del ICAC y pese a ir firmada por quién iba, su entonces presidente, pueda modificar lo que un decreto ha dicho.

4. CUESTIÓN DE FORMAS, QUE NO DE FONDO

La realidad, en todo este asunto, es que no se supieron guardar las formas, sin duda porque en aquella época - el emblemático y fastuoso año 1992 - el llamado "rodillo socialista" no se paraba ante nada ni ante nadie. Y si al ICAC, no sin cierta parte de razón en cuanto al fondo de la cuestión, como se verá, se le antojó cambiar el criterio de contabilización de las inversiones en régimen de arrendamiento financiero cuando con-

E S T U D I O S

currieran determinadas circunstancias desde la posición del usuario, no se amilanó ante la categoría de las normas jurídicas ni tampoco ante el debido respeto que se tenía que profesar a los postulados del Plan General de Contabilidad, que vio la luz, como decíamos, bajo el ropaje jurídico de Real Decreto.

La norma octava de la reiterada Resolución del ICAC de 21 de enero de 1992, establecía en su apartado segundo:

"2. 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".

Y, a partir de aquí, el resto de esa norma octava desarrollaba la conocida norma de valoración quinta, letra f) del Plan, aportando luz sobre algunas cuestiones de enorme trascendencia a propósito de la contabilización de las inversiones en régimen de leasing, siempre desde la perspectiva del usuario o mal llamado arrendatario, como son, por ejemplo, bajo qué condiciones se entiende que no existen dudas razonables acerca de que se va a ejercitar la opción de compra y el tratamiento del Impuesto sobre el Valor Añadido que grava las cuotas del contrato de leasing, con el cual, a título particular y dicho sea de paso, no comulgamos en absoluto. Pero dejemos ahora esas posibles discrepancias que seguramente no vienen al caso.

No obstante, por nuestra parte y aunque suene a curiosidad, tenemos que dejar bien sentado que, también a título personal, siempre hemos defendido a capa y espada que las inversiones en régimen de leasing sean activadas como un inmovilizado material puesto que el contrato de arrendamiento financiero no es más que una vestimenta confeccionada con telas fiscales. Tras esa indumentaria se camufla lo que en realidad constituye un contrato de compraventa de un inmovilizado material. En Contabilidad, aun cuando nuestra normativa contable no se pronuncie de una manera categórica, explícita y abierta, prima una práctica, para nosotros entronizada a la categoría de principio, como es la prioridad del fondo sobre la forma, la cual, en síntesis, se traduce en que se deben contabilizar las transacciones económicas de acuerdo con su sustancia, con su significado financiero esencial pero prescindiendo de envolturas jurídicas. Más o menos, como en el mundo del Derecho se replica: las cosas son lo que realmente son, no lo que las partes quieren que sean.

5. LA POSTURA DE AECA Y LA IASC SOBRE EL LEASING

El criterio de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA) se ha mantenido inalterable respecto de la contabilización del leasing desde aquel ya lejano mes de septiembre de 1981, cuando apareció la primera versión de su Documento "Principios Contables para el Inmovilizado Material", hasta el día de hoy. AECA ha preconizado permanentemente la contabilización de los inmovilizados mate-

riales adquiridos bajo la fórmula de arrendamiento financiero como tales, o sea y valga la redundancia, como inmovilizados materiales pero no como inmovilizados inmateriales, es decir, como derechos sobre tales bienes, incluso a pesar de la promulgación del Plan y la postura de éste al respecto.

Este criterio sostenido por AECA encuentra su refrendo en la Norma Internacional de Contabilidad número 17 del Comité de Normas Internacionales de Contabilidad - *International Accounting Standards Committee* (IASC) -, relativa a la contabilización de los arrendamientos. De acusado estilo anglosajón y arrojando muestras de un enorme sentido práctico, en los epígrafes 6 y 7 de esa NIC puede leerse:

"6. Las transacciones y demás sucesos han de ser contabilizados y presentados de acuerdo con su significado financiero esencial y no solamente en consideración a su forma legal. Mientras la forma legal de un acuerdo de arrendamiento puede significar que el arrendatario no adquiere titularidad jurídica sobre el bien alquilado, en el caso del arrendamiento financiero, su naturaleza y realidad financiera implican que el arrendatario adquiere los beneficios económicos del activo alquilado durante la mayor parte de su vida útil, contrayendo al hacerlo, como contraprestación por tal derecho, una obligación de pago igual, aproximadamente, al valor razonable del activo más las cargas financieras relacionadas.

7. Si tal operación de arrendamiento no queda reflejada en el balance de situación del arrendatario, tanto sus recursos económicos como las obligaciones de la empresa quedan infravalorados, distorsionando así los ratios financieros. Es apropiado, por tanto, que el arrendamiento financiero se recoja en el balance del arrendatario, simultáneamente como un activo y como una obligación de pagar rentas futuras".

6. REMEMORANDO AQUELLA SENTENCIA DEL SUPREMO DE MAYO DEL 90

Bien a las claras, se advierte la acentuada inclinación de la NIC por la prioridad del fondo sobre la forma. Pero no tan sólo es la NIC la que se decanta por presentar la realidad económica que se cobija detrás del contrato de arrendamiento financiero puesto que en nuestro país el Tribunal Supremo también ha manifestado su parecer sobre esta problemática, verbigracia, a través de su Sentencia de 28 de mayo de 1990, en la cual, haciendo una interpretación del contrato de leasing y su calificación, se alude, en primer lugar, a la distinta finalidad económica perseguida con el arrendamiento financiero y la venta a plazos, reconociéndose su indudable semejanza que facilita la utilización del contrato de leasing para ocultar una verdadera venta a fin de conseguir, de esta suerte, las ventajas financieras y fiscales que comporta el leasing. Como extremo relevante de esa Sentencia, conviene destacar su pronunciamiento acerca de que la calificación de los contratos ha de descansar en el contenido obligacional convenido, abstracción hecha de la denominación que las partes asignen a los contratos. En definitiva,

E S T U D I O S

el Supremo llega a la conclusión que del contenido literal de las condiciones generales y particulares que figuran en el documento privado, la calificación "a quo" como contrato de arrendamiento financiero se estima errónea como consecuencia de la existencia de actos de las partes, coetáneos y posteriores a la celebración de aquel, de los que surge de forma patente la verdadera e inicial voluntad o intención de los contratantes de celebrar una compraventa de bienes muebles a plazos por la natural transmisión del arrendador y la correlativa adquisición mediante precio cierto por el usuario de la propiedad de los bienes de equipo objeto del contrato y desde el momento de su firma¹. No nos cabe la menor duda que, a lo largo de estos últimos años, mientras que el ICAC había recurrido ante el Tribunal Supremo el fallo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, los planteamientos de la sentencia del 28 de mayo de 1990 se intuían, por parte del ICAC, como una baza decisiva a su favor. Empero . . .

7. PROPIEDAD ECONÓMICA "VERSUS" PROPIEDAD JURÍDICA

Por tanto, un criterio generalizado a la hora de plantear la contabilización de las inversiones en régimen de arrendamiento financiero, cuando no existen dudas acerca de que efectivamente se ejercitará la opción de compra, es decir, cuando el leasing se convierte en un medio a través del cual se camina hacia la consecución de la propiedad de los activos, es el de aceptar y tomar partido por la denominada **propiedad económica**, concepto o idea ésta de eminente sesgo anglosajón, que se contrapone a la tradicional, clásica, inveterada y tan europea-continental imagen o noción de la **propiedad jurídica**. De ahí, en consecuencia, que la redacción última del proyecto de Plan contable de 1990 se inclinara por la primera de esas opciones, o sea, la de activar como inmovilizado material las inversiones efectuadas mediante la fórmula de arrendamiento financiero en un afán, con el que siempre hemos mostrado nuestra plena sintonía y así lo hemos repetido a los cuatro vientos y escrito está, de plasmar la imagen fiel del patrimonio empresarial cristalizando por ende en nuestro contexto contable la idea inherente a la propiedad económica, aireada desde atalayas tan solventes como la IASC, en el plano internacional, y sin olvidarnos de las normas norteamericanas relativas a este asunto, amén de AECA a nivel español.

Comulgamos, por consiguiente, con el enfoque del ICAC contenido en la norma octava, apartado dos, de su Resolución de 21 de enero de 1992 por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado inmaterial. Abrazamos ese proceder, esto es, el de activar como inmovilizado material las inversiones en régimen de arrendamiento financiero cuando el usuario se compromete formalmente o garantiza el ejercicio de la op-

¹ El texto íntegro de esta Sentencia del Tribunal Supremo se reproduce en nuestro libro **Estudio Práctico del Plan Contable de 1990**, Ediciones Gráficas Rey, páginas 532 a 537, incluyendo una serie de comentarios sobre la misma.

Jose M. G. S. S. S.

ción de compra, que, en honor a la verdad, supone denominador común prácticamente en la totalidad de contratos de leasing suscritos en España. Estamos con el ICAC, damos nuestro apoyo a AECA, asumimos como nuestro el pronunciamiento de la NIC 17, alabamos la sentencia del Tribunal Supremo de 28 de mayo de 1990 . . . pero entendemos que por la vía de una simple Resolución no se puede alterar la regla contable ínsita en un Real Decreto. Así nos hemos pronunciado desde la publicación de la reiterada Resolución del ICAC.

8. LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPERIOR DE JUSTICIA DE MADRID: UNA HERIDA DE PRONÓSTICO RESERVADO PARA EL ICAC

Posiblemente, quizá sería más acertado decir que seguramente; tras la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, datada el 19 de enero de 1994, casi justo al cumplirse el segundo aniversario de la aprobación de aquella Resolución del ICAC, quedaba cuestionada, por no decir que anulada, la potestad normativa del ICAC en materia contable. En suma, se sostenía por el Tribunal Superior de Madrid que el ICAC no contaba con la legitimidad suficiente, llámese potestad, como para dictar normas con eficacia externa y que, con la Resolución de 21 de enero de 1992, se había vulnerado el procedimiento de elaboración de disposiciones de carácter general. Los fundamentos que esgrimía la demanda de la Asociación Española del Leasing eran, en resumen, éstos: incompetencia del ICAC para ejercer la potestad reglamentaria externa; prohibición de delegación en los casos de adopción de disposiciones de carácter general; infracción del procedimiento de elaboración de disposiciones generales; ausencia del preceptivo dictamen del Consejo de Estado e infracción del principio de jerarquía normativa. Junto a esa pretensión principal, se solicitaba por la Asociación y con carácter subsidiario la nulidad de las normas octava -arrendamiento financiero- y novena -venta de un activo conectada a una posterior operación de arrendamiento financiero- de la Resolución del ICAC. El galimatías, en el corral contable, estaba armado.

Como es notorio, la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid estimó la pretensión principal llegando a declarar la nulidad total de la Resolución del ICAC, negándole al ICAC, en cuanto organismo, potestad reglamentaria externa lo que dicho en román paladino equivale a negarle la posibilidad de dictar normas de cumplimiento obligado por todas las empresas, ya sean personas jurídicas, ya sean personas físicas. Y todo ello por cuanto en la sentencia se decía que la Disposición Final Quinta del Real Decreto 1643/1990 no respetaba el principio de jerarquía normativa dado que permitía al ICAC aprobar a través de resolución, normas de obligado cumplimiento que desarrollen el Plan así como sus adaptaciones sectoriales. Tras ello, se dejaba entrever la sombra del artículo 97 de nuestra Constitución, aquel que confiere al Gobierno la potestad reglamentaria directa u originaria. ¿Quería decir esto que, a partir de ese instante, cualquier Resolución del ICAC tendría que canalizarse a través del Consejo de Ministros? Más o menos, así era.

E S T U D I O S

A partir de ese momento, las dudas se cernían sobre el ICAC, sus funciones y en qué medida las normas contables que fluían desde ese organismo tenían solvencia jurídica. El debate se suscitaba, con mayor acaloramiento aún, a raíz de la aprobación de la Ley 43/1995 reguladora del Impuesto sobre Sociedades y en virtud de la cual las normas contables a efectos de determinar la base imponible del Impuesto adquirirían un protagonismo descollante. ¿Cómo se han de manejar las Resoluciones del ICAC? ¿Son esas Resoluciones ordenamiento jurídico puro y duro, son disposiciones contables que desarrollan el Código de Comercio, el Plan General de Contabilidad y la Ley de Sociedades Anónimas o simplemente se han de tildar como de un referente doctrinal, más o menos con marchamo de calidad, pero a fin de cuentas doctrina monda y lironda?

9. EN EL INTERREGNO, SE OÍA A LO LEJOS LA TENUE VOZ DEL ICAC

Pero el ICAC no se quedó, ni mucho menos, cruzado de brazos. Antes al contrario, dejaba sentir su voz, cierto que de una manera tenue, a través de las contestaciones a Consultas que iba evacuando, mientras recurría ante el Tribunal Supremo. Sin embargo, a la vista que entre 1996 y 1997 el ICAC reemprendía de nuevo, tras un más o menos largo paréntesis que cabría catalogar como de profundo silencio, su actividad consistente en la elaboración de Resoluciones que abordaran cuestiones contables, algunos, entre los que este escribidor se cuenta, intuíamos que el Alto Tribunal podía llegar a avalar la posición y las tareas encomendadas al ICAC. Baste precisar a este respecto la publicación de la Resolución de 20 de diciembre de 1996 relativa a la fijación de criterios generales para la determinación del concepto de patrimonio contable así como la Resolución de 20 de enero de 1997 en la que se desarrolla el tratamiento contable de los regímenes especiales del IVA y, finalmente casi solapándose con la Sentencia del Tribunal Supremo del 27 de octubre de 1997, la importante Resolución de 9 de octubre reguladora de algunos aspectos del Impuesto sobre Beneficios, dándose la curiosa circunstancia de que además ésta es la primera Resolución dictada por el ICAC que deroga una anterior, como es la de 30 de abril de 1992. A todo ello, se desconocía todavía cuál sería el fallo del Supremo.

Decíamos que la voz del ICAC, mientras duró ese interregno, se pudo escuchar . aunque un poco a lo lejos, de una manera más bien débil, sin estruendos ni gritos. Ello ocurría, por ejemplo, con motivo de una consulta -¿teledirigida?- que se formulaba² y cuyos términos literales eran éstos:

“Sobre el tratamiento contable de una operación de arrendamiento financiero sobre un determinado bien en la que la opción de compra se ejercita-

² Esta consulta y su consiguiente contestación fue publicada en el BOICAC número 23, octubre de 1995.

6.1. El Real Decreto

rá mediante el pago de la última cuota si bien previamente se ha comprometido su ejecución”.

En su respuesta, el ICAC aludía tanto a la norma de valoración quinta, letra f), contenida en la quinta parte del Plan como a la norma octava de la cuestionada y entonces anulada Resolución de 21 de enero de 1992, decantándose por la activación del bien como un inmovilizado material y no como un activo inmaterial. Pero de esa Consulta o, mejor dicho, de la respuesta dada a la consulta, es elocuente extraer determinados párrafos contenidos en ella y que demuestran la fortaleza del ICAC en cuanto al tratamiento de las operaciones de leasing. Así, en primer término, destaca que el propio ICAC indicara que sus Resoluciones se hacían al amparo de la Disposición Final Quinta del Real Decreto 1643/1990 y que desarrollan las normas de valoración y las normas de elaboración de las cuentas anuales . . . *“por lo que este Instituto mantendrá como opinión los criterios expuestos en la citada Resolución, salvo que un Tribunal entrara en el fondo de los criterios contables desarrollados en la misma”*³. Pero, en segundo lugar, el ICAC aludía a la Sentencia del Supremo de 28 de mayo de 1990, antes señalada, recogiendo sus criterios jurisprudenciales y, a la postre, manifestando que aquella sostiene *“que para la calificación de una operación como de arrendamiento financiero o de venta a plazo, hay que tener en cuenta no sólo las estipulaciones formalmente establecidas sino la real intención de los contratantes”*, reproduciendo el pasaje ínsito en la Sentencia que puntualiza que *“. . . requerida para la existencia del contrato de arrendamiento financiero . . . , la inclusión de una opción de compra a favor del usuario al término del arrendamiento, ello supone que, atendida la propia naturaleza de la opción de compra, el usuario pueda, concluido el plazo de arrendamiento, manifestar su voluntad afirmativa o negativa a la adquisición de los bienes abonando el valor residual pactado . . .”* Y terminaba la respuesta del ICAC a la consulta de referencia afirmando: *“Teniendo en cuenta lo indicado anteriormente, hay que concluir que para el caso concreto objeto de consulta, si se ha comprometido el ejercicio de la opción de compra, falta la voluntad del usuario de no ejercitar dicha opción, por lo que la operación debe registrarse contablemente como una compraventa con pago aplazado, considerándose el bien objeto de la misma como un inmovilizado material”*.

10. Y EL SUPREMO DIXIT . . . PERGEÑANDO EL MEOLLO DE LA SENTENCIA

Si hasta este punto hemos expuesto un largo discurso, en otras palabras, nos hemos extendido ampliamente alrededor de la controversia existente sobre las contabili-

³ Desde ahora mismo, habrá que ver cuál será la postura que el ICAC, una vez dado a conocer el fallo del Tribunal Supremo, defenderá en cuanto a la activación de las inversiones en régimen de leasing. ¿Se mantendrá el ICAC firme y en sus trece, defendiendo a ultranza la activación como inmovilizado material de ese tipo de inversiones o, por contra, acatará en toda su dimensión el pronunciamiento del Supremo y abogará por la activación como inmovilizado inmaterial de tales inversiones?

E S T U D I O S

zaciones de las inversiones en régimen de lasing, ahora vamos a limitarnos a presentar, si bien deslizando algún que otro comentario, los extremos nucleares de la Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de octubre de 1997 en la cual y en definitiva, se da luz verde al ICAC para que siga desarrollando la potestad normativa que viene ejerciendo, atribuida por la Disposición Final Quinta del Real Decreto 1643/1990. Quizás, sea interesante recordar qué dice exactamente esta Disposición. Así:

“El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas podrá aprobar, mediante Resolución, normas de obligado cumplimiento que desarrollen el Plan General de Contabilidad y sus adaptaciones sectoriales en relación con las normas de valoración y las normas de elaboración de las cuentas anuales, sin perjuicio de lo dispuesto en la disposición final tercera”

El ICAC, así, pues, dispone de una habilitación, habida cuenta de la especialidad eminentemente técnica de la materia contable o incluso de su versatilidad en el tiempo, para poder promulgar disposiciones. Esta posibilidad ya la había manifestado el Consejo de Estado cuando emitió, aun en fase de proyecto, su dictamen sobre el Real Decreto que aprobaba el Plan General de Contabilidad, llegando a indicar que *“la competencia atribuida al Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas es, propiamente, una actuación homologadora de los (principios contables generalmente aceptados) 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”*. Mas curiosamente, una piedra de toque esencial para legitimar al ICAC viene de la mano del **artículo 2, 2, b) de la Ley 19/1988, de Auditoría de Cuentas**, cuando al referirse al contenido del informe de auditoría establece sobre el mismo que debe expresar la opinión del auditor sobre si las cuentas anuales se han preparado y presentado de conformidad con los principios y normas contables establecidos por el ICAC. En concreto, el **apartado segundo del artículo 2 de la Ley 19/88**, reza:

“Con independencia de lo mencionado en el apartado anterior el auditor de cuentas manifestará en el informe de forma clara y precisa su opinión sobre los siguientes extremos:

...

b) Si se han preparado y presentado de conformidad con los principios y normas contables que establezca el Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. El auditor de cuentas deberá indicar de modo individualizado los principios contables que no se hubieran aplicado”.

Aquí está, para el Tribunal Supremo, el respaldo de la remisión normativa recogida en la mentada Disposición Final Quinta del Real Decreto 1643/1990, que ofrece a su vez una clara correspondencia con la Cuarta Directiva de la CEE y, más concretamente, con su artículo 38 al establecer que la valoración de los elementos integrantes de las distintas partidas que figuren en las cuentas anuales se ha de realizar de confor-

midad con los principios de contabilidad generalmente aceptados. Como asevera el Supremo, *“se trata, en definitiva, de elevar a la categoría de norma escrita los usos sobre la contabilización de determinados hechos económicos”*.

El Supremo concreta que *“lo que ha hecho la Disposición Final Quinta del Real Decreto 1643/1990, 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”*. Uno de los puntos que se menciona en la Sentencia, muy interesante para comprender mejor el contexto normativo que se ha conformado dentro de lo que se ha dado en denominar Derecho Contable español, descansa en la consideración que se formula respecto a que *“hay que tener en cuenta que la disposición impugnada - Resolución del ICAC sobre el inmovilizado inmaterial - 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 1643/1990, de 20 de diciembre, que autorizó al ICAC a dictar la resolución recurrida”*, es decir, la mentada Resolución sobre el inmovilizado inmaterial.

En definitiva, el Tribunal Supremo estima los motivos de casación y revoca la sentencia recurrida, esto es, la dictada por el Tribunal Superior de Justicia de Madrid, si bien procede a pronunciarse sobre la petición subsidiaria que se había formulado en la demanda para el caso de que no prosperase la principal, que era la nulidad total de la disposición, refiriéndose esa petición subsidiaria a la nulidad de las normas octava y novena de la Resolución del ICAC de 21 de enero de 1992, o sea, las correspondientes al leasing y a las operaciones de lease back. Y es ahí donde el ICAC ve cercenadas las facultades que, en su momento, se había arrogado por mor de los criterios que establecía en la Resolución, al frenarlo el Supremo *al afirmar que la potestad que le corresponde, al ICAC, no es absoluta “sino que ha de respetar los límites propios de todo reglamento y en especial el de jerarquía”*.

La sentencia reconoce el carácter eminentemente técnico de la materia objeto de la Resolución, cosa que significa atribuir al ICAC *“un cierto margen de apreciación que permita positivizar los criterios imperantes en el sector de la Contabilidad”*, ya que esto es lo que, en fin, se induce, como se señala en el Fundamento Quinto, de las normas que autorizan al ICAC a dictar la Resolución - *el artículo 2, 2, b) de la Ley 19/1988, “principios y normas contables que establezca”; 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 el artículo 38.1 del Código de Comercio sobre “la valoración de los elementos integrantes de las distintas partidas que figuren en las cuentas anuales debe realizarse conforme a los principios de contabilidad generalmente aceptados”*-, se concluye que no existe dato alguno que permita inducir que los principios contables han sido vulnerados por la forma en que se define

E S T U D I O S

el arrendamiento financiero dentro de la norma octava de la Resolución del ICAC y que, como en ella se expone, *"se recogen los criterios sustentados por la jurisprudencia de la Sala Primera del Tribunal Supremo en sus sentencias de 10 de abril de 1981, 18 de noviembre de 1983 y, sobre todo, la de 26 de junio de 1989 así como en la Disposición Adicional Séptima de la Ley 26/1988, de 29 de julio, sobre Disciplina e Intervención de Entidades de Crédito"*.

En el examen que se hace por parte de la sentencia al contenido de la norma octava de la Resolución del ICAC se señala, de una parte, que el apartado 3 de esa norma reproduce lo establecido en la norma de valoración quinta, letra f), del Plan, aceptándose de igual forma el reconocimiento del impuesto diferido por mor de la legislación tributaria y, asimismo, se da el plácet al apartado 4 donde se establecen los criterios interpretativos sobre la inexistencia de duda razonables para el ejercicio de la opción de compra⁴, entendiéndose que los supuestos en él consignados son perfectamente congruentes con la práctica comercial aunque se matiza que no tienen el carácter de exhaustivos. Se da por bueno, por parte de la sentencia, el tratamiento del IVA que grava las operaciones de leasing y se declara correcto el planteamiento que se otorga a las operaciones de *lease back* ya que, de hecho, en la norma novena de la Resolución se hace una reproducción de la letra g) de la norma de valoración quinta del Plan.

11. EL "QUID" DE LA CUESTIÓN

El "quid" de toda esa cuestión radica en la comparación que se hace entre el contenido de la norma de valoración quinta, letra f), del Plan y el apartado 2 de la norma octava de la Resolución. Contrastemos ambas posturas. Así, en el Plan se dice textualmente 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 . . ."* como un activo inmaterial, para lo que se habilita la conocida cuenta "217. Derechos sobre bienes en régimen de arrendamiento financiero". En cambio, la Resolución del ICAC estipula que ***"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"***, lo que, a la postre, lleva a contabilizar la inversión realizada, pese a que esté financiada mediante leasing, como un elemento del inmovilizado material. La sentencia, ante ese

⁴ Los dos supuestos previstos son: cuando en el momento de la firma del contrato de leasing, 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 cuando el precio de tal opción, también en el momento de la firma del contrato, sea insignificante o simbólico en relación al importe total de dicho contrato.

4.1. Una Sentencia

pronunciamiento, puntualiza: ***"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"***, para añadir más adelante que ***"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"***.

El final de la sentencia, atendiendo a lo recién transcrito está poco menos que cantado: ***"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"*** para afirmarse, después, que en cuanto a la nulidad de la Resolución recurrida ***"sólo declaramos respecto de la norma 8ª, apartado 2"***.

* * *

Pues bien; así finaliza lo que, tiempo atrás, aquel frío 21 de enero de 1992 empezó en el seno del ICAC y continuó, casi dos años más tarde, al conocerse el fallo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, aquel también frío 19 de enero de 1994. El suspense de todo ese tiempo, el período que transcurre desde esa fecha hasta el 27 de octubre de 1997, día en que el Tribunal Supremo se pronuncia ratificando las competencias normativas del ICAC, ha tocado a su fin. Los actos de lo que bien pudiera constituir la representación teatral de la contabilidad del leasing han terminado. ¿"Happy end"? ¿Final feliz? Uno, desde su modestia, piensa que sí por lo que respecta al papel del ICAC que, desde ahora, se siente plenamente legitimado para proseguir con su fructífera labor en materia contable, aunque un poco de tristeza se desliza porque las inversiones en régimen de leasing se seguirán contabilizando como un inmovilizado inmaterial. En fin, tampoco es tan grave ni para echarse a llorar.

