

M.ª PILAR MARTÍN ZAMORA*Profesora de Contabilidad. Universidad de Huelva***LUIS ALBERTO MALVÁREZ PASCUAL***Profesor de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Huelva***Extracto:**

EN el presente trabajo se estudia la función del ICAC en la normalización contable en nuestro país, así como los distintos mecanismos jurídicos que puede utilizar para llevar a cabo dicho papel. Esta cuestión es de gran actualidad, dada la polémica suscitada a raíz de la STSJ de Madrid de 19 de enero de 1994, en la que se anuló la Resolución del ICAC de 21 de enero de 1992, por la incompetencia de dicho organismo para emitir normas de obligado cumplimiento. No obstante, el TS ha rectificado recientemente dicho criterio, declarando la eficacia de la mencionada Resolución, y consecuentemente, la validez de la habilitación normativa y del procedimiento de elaboración de tales normas. Los autores analizan la consistencia jurídica de los fundamentos de dicha sentencia, manteniendo una posición crítica sobre el *estado de cosas* actual. Por último, se estudia la repercusión de tales normas a efectos fiscales, dado que el artículo 10.3 LIS remite el núcleo esencial de la base imponible a disposiciones de naturaleza contable.

Sumario:

- I. El papel del ICAC en la normalización contable.
- II. Las normas de naturaleza contable en cuya elaboración interviene el ICAC: competencia, contenido e incidencia en la determinación de la base imponible del IS.
 1. Las adaptaciones sectoriales del PGC.
 - 1.1. La competencia normativa.
 - 1.2. El contenido: el desarrollo de los principios contables de obligado cumplimiento para ciertas actividades.
 - 1.3. Las adaptaciones sectoriales como disposiciones de carácter contable y su aplicación para la determinación de la base imponible del IS.
 2. Otras Órdenes Ministeriales en cuya elaboración participa el ICAC.
 3. Las Resoluciones del ICAC.
 - 3.1. La competencia normativa del ICAC y la validez de la habilitación para que dicte normas de eficacia externa.
 - 3.2. Los trámites y requisitos formales para la elaboración de las Resoluciones de desarrollo del PGC.
 - 3.3. Contenido y enumeración de las Resoluciones.
 - 3.4. Su consideración como derecho contable de obligado cumplimiento y su aplicación para la determinación de la base imponible del IS.
- III. Las consultas del ICAC.

I. EL PAPEL DEL ICAC EN LA NORMALIZACIÓN CONTABLE

El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (en adelante, ICAC) fue creado a través de la disposición adicional 2.ª de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, si bien la aprobación de su Estatuto y estructura orgánica tuvo lugar mediante el Real Decreto 302/1989, de 17 de marzo. El ICAC, que se configura como un organismo autónomo adscrito al Ministerio de Economía y Hacienda, tiene encomendada, además de otras funciones, la realización de propuestas de planes contables y la formulación de los criterios de desarrollo de los mismos que sean convenientes para la aplicación de las normas contables. Así, el apartado b) del artículo 2 del Real Decreto 302/1989 establece que reside en el ICAC la función de «establecimiento de los criterios de desarrollo de aquellos puntos del Plan General de Contabilidad (en adelante, PGC) y de las adaptaciones sectoriales del mismo que se estimen convenientes para la correcta aplicación de dichas normas que se publicarán en el Boletín del Instituto».

Tal intervención en la normalización contable ha sido reconocida por el Consejo de Estado que al emitir su dictamen en relación con el Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, señaló que «la competencia atribuida al ICAC es, propiamente, una actuación homologadora de los [principios] 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».

Hemos de tener presente que la normalización contable no concluye con el PGC. Entre otras cosas porque el PGC nace con vocación de generalidad, por lo que tan sólo contempla y regula las operaciones que se dan con más frecuencia en el mundo empresarial. Habría resultado un texto excesivamente prolijo, aparte de ser una tarea harto complicada, que el texto hubiese pretendido considerar todos y cada uno de los problemas a los que se enfrentan cotidianamente las empresas. Es por esta razón que, como afirman SÁEZ y CORONA (1), «el PGC no termina en su propio texto, sino que va constituir algo más vivo, como exige la realidad empresarial tan variada y cambiante».

(1) SÁEZ TORRECILLA, A. y CORONA ROMERO, E.: *Análisis Sistemático y Operativo del Plan General de Contabilidad*, vol. I, McGraw-Hill, Madrid, 1991, pág. 15.

El propio PGC reconoce la necesidad de desarrollos complementarios, pues como se señala en el apartado 2 de la Introducción al mismo «el instrumento técnico y básico de nuestra normalización contable, de modo análogo a otros países europeos, es el PGC; pero la normalización contable no se agota con dicho texto, sino que ha de desarrollarse convenientemente con objeto de cubrir el inmenso espacio que corresponde a la información contable». Por otra parte, el PGC se caracteriza por ser un texto abierto pues contempla los procedimientos para desarrollar e introducir las modificaciones que procedan de la evolución del derecho de sociedades, del proceso contable y de la dinámica del mundo de los negocios. En este sentido, se afirma en el apartado 26 de la Introducción «la puesta al día del nuevo PGC implica una especie de revisión permanente del mismo, tarea que incumbe en particular al ICAC...».

En definitiva, el ICAC cumple un papel esencial en la regulación contable en nuestro país. En este sentido, la STS de 27 de octubre de 1997 ha indicado que la función del ICAC es «elevar a la categoría de norma escrita los usos sobre la contabilización de determinados hechos económicos». En esta labor ha sustituido al Instituto de Planificación Contable que fue suprimido por la disposición adicional 2.ª de la Ley 19/1988, asumiendo el ICAC las atribuciones que sobre normalización y planificación contable tenía encomendadas el extinguido organismo (2).

Por otro lado, junto al ICAC en nuestro país existen otros organismos que también intervienen en la regulación contable. Así, por un lado, hay que tener en cuenta la competencia normativa atribuida a las instituciones supervisoras de las entidades financieras [Banco de España (3) y Comisión Nacional del Mercado de Valores (4) (en adelante, CNMV)], en relación con las entidades objeto de

-
- (2) El Instituto de Planificación Contable, que fue creado por el Real Decreto 1982/1976, de 24 de agosto, tenía por objeto, de acuerdo con lo establecido en el artículo 2 de esa norma, «la realización de los estudios, investigaciones e informes relativos a la adaptación del PGC a los distintos sectores de actividad económica, y al perfeccionamiento y actualización de la planificación contable, dentro del ámbito de competencias atribuidas al Ministerio de Hacienda». Cumplía, por tanto, una labor de investigación y asesoramiento en la elaboración de normas contables. Por otra parte, desarrollaba una labor divulgadora en la medida en que debía cuidar de la difusión de cuantos trabajos estimase conveniente para el mejor conocimiento de la planificación y técnica contable.
- (3) En virtud de dicha competencia normativa, el Banco de España ha dictado diversas normas entre las que destaca la Circular 4/1991, de 14 de junio, sobre normas de contabilidad y modelos de estados financieros para entidades de crédito, que ha sido posteriormente objeto de modificaciones. Esta Circular supone la adaptación sectorial para las entidades de crédito de las normas contables contenidas en el Código de Comercio y en el TRLSA.
- (4) En este sentido, la Comisión Nacional del Mercado de Valores ha dictado diversas Circulares que desarrollan normas contables para las entidades que realizan su actividad en los mercados financieros:
- Sociedades y Agencias de Valores (Circular 5/1990, de 28 de noviembre),
 - Instituciones de Inversión Colectiva (Circular 7/1990, de 27 de diciembre, modificada parcialmente por la Circular 4/1993, de 29 de diciembre),
 - Sociedades Receptoras de los mercados oficiales de futuros y opciones (Circular 2/1992, de 15 de julio),
 - Servicio de compensación y liquidación de valores (Circular 4/1992, de 21 de octubre),
 - Sociedades Gestoras de Instituciones de Inversión Colectiva y Sociedades Gestoras de Carteras (Circular 5/1992, de 28 de octubre),
 - Grupos y subgrupos de sociedades y agencias de valores (Circular 1/1993, de 3 de marzo),
 - Sociedades y Fondos de Inversión Inmobiliaria (Circular 4/1994, de 24 de diciembre, cuyo artículo 13 fue modificado por la Circular 5/1997, de 26 de noviembre).

supervisión. Por otro lado, la Intervención General de la Administración del Estado (5) asume las competencias en materia de Contabilidad Pública. Pues bien, incluso en estos casos se reconoce un importante papel al ICAC, pues cuando los organismos que acabamos de mencionar, en uso de tal competencia, establezcan la normativa contable de las entidades sometidas a su supervisión, deberán contar con un informe previo del ICAC, al que en algún caso se le atribuye expresamente el carácter de informe preceptivo (6).

Ahora bien, el mecanismo jurídico que se utiliza para encauzar la participación del ICAC en el proceso de normalización contable no es siempre el mismo, tal como se desprende del análisis de las disposiciones finales 1.ª a 5.ª del Real Decreto 1643/1990. En efecto, existen dos tipos de actuaciones por parte del ICAC claramente diferenciadas:

En primer lugar, en las disposiciones finales 1.ª a 4.ª, se enumeran una serie de competencias del Ministerio de Economía y Hacienda en relación con el PGC, que requieren la propuesta del ICAC, y que adoptarán la forma de Orden Ministerial. En estos casos, la función del ICAC es de mero asesoramiento. En concreto, a propuesta del ICAC, el Ministro de Economía y Hacienda aprobará:

1. Las adaptaciones sectoriales del PGC.
2. Las modificaciones en el criterio de amortización de los gastos de investigación y desarrollo establecido en la Norma de valoración 5.ª del PGC.
3. Las adaptaciones de las normas de valoración y elaboración de las cuentas anuales a las condiciones concretas del sujeto contable.

(5) El Plan General de Contabilidad Pública aprobado por OM de 6 de mayo de 1994 (BOE de 20 de mayo y de 16 de junio), cuyos destinatarios son el Estado, las Corporaciones, los Organismos y demás entidades incluidas en el sector público, ha sido, hasta el momento, objeto de las siguientes adaptaciones:

- Agencia Estatal de Administración Tributaria, adaptación aprobada mediante Resolución de 30 de diciembre de 1991 de la Intervención General de la Administración del Estado (BOE de 14 de enero de 1992), modificada posteriormente por Resoluciones de 9 de diciembre de 1992 (BOE de 23 de diciembre), de 30 de diciembre de 1993 (BOE de 18 de enero de 1994) y de 16 de febrero de 1995 (BOE de 25 de febrero) de la Intervención General de la Administración del Estado.
- Administración General del Estado, adaptación aprobada mediante Resolución de 17 de febrero de 1995 de la Intervención General de la Administración del Estado (BOE de 1 de marzo).
- Mutualidad General Judicial, adaptación del Plan General de Contabilidad Pública aprobada mediante Resolución de 31 de agosto de 1995 de la Intervención General de la Administración del Estado (BOE de 19 de septiembre).

(6) Así, en relación con el Banco de España, mediante la Ley 13/1992, de 1 de junio, de Recursos Propios y Supervisión en base consolidada de las Entidades Financieras, se ha añadido un párrafo al artículo 48 de la Ley 26/1988, de 29 de julio, sobre Disciplina e Intervención de las Entidades de Crédito, en virtud del cual se exige el preceptivo informe previo del ICAC para el establecimiento y modificación de esas normas contables y modelos, con la excepción de los estados contables reservados. De la misma manera, el artículo 86.2 de la Ley 24/1988, de 28 de julio, del Mercado de Valores, en la redacción dada por la Ley 13/1992, de 1 de julio, de Recursos Propios y Supervisión en base consolidada de las Entidades Financieras, faculta a la CNMV para establecer y modificar la normativa contable en relación con las entidades sometidas a su supervisión, «previo informe del ICAC».

4. La modificación de los plazos establecidos en las disposiciones transitorias 3.ª y 4.ª (7) del Real Decreto 1643/1990, en razón de las especiales circunstancias que puedan concurrir en sectores de actividad concretos.

En segundo lugar, la disposición final 5.ª del Real Decreto 1643/1990 reconoce al ICAC facultades normativas para la elaboración de disposiciones de eficacia externa en desarrollo de determinados aspectos del PGC. En este sentido, dicha disposición establece que «el ICAC podrá aprobar, mediante Resolución, normas de *obligado cumplimiento* que desarrollen el PGC y sus adaptaciones sectoriales en relación con las normas de valoración y las normas de elaboración de las cuentas anuales». Al amparo de esta disposición final, el ICAC ha dictado una serie de Resoluciones en las que se establecen los criterios de carácter general para el tratamiento contable de determinadas operaciones, en desarrollo del PGC.

II. LAS NORMAS DE NATURALEZA CONTABLE EN CUYA ELABORACIÓN INTERVIENE EL ICAC: COMPETENCIA, CONTENIDO E INCIDENCIA EN LA DETERMINACIÓN DE LA BASE IMPONIBLE DEL IS

1. Las adaptaciones sectoriales del PGC.

1.1. La competencia normativa.

La cuestión que debe ser objeto de análisis es la habilitación para dictar las adaptaciones sectoriales del PGC a través de Orden Ministerial. En este sentido, la disposición final 2.ª del RDLeg. 1564/1989, de 22 de diciembre, autoriza al Ministro de Economía y Hacienda para que, a propuesta del ICAC, apruebe mediante Orden Ministerial «las adaptaciones sectoriales cuando la naturaleza de la actividad de tales sectores exija un cambio en la estructura, nomenclatura y terminología de las partidas del balance mencionadas en los artículos 176 a 180 de esta Ley y de la cuenta de pérdidas y ganancias».

Dicha autorización se refleja también, en términos similares, en la disposición final 1.ª del Real Decreto 1643/1990, que añade además que «estas adaptaciones sectoriales se elaborarán tomando en consideración las características y naturaleza de las actividades del sector concreto de que se trate, adecuándose al mismo tanto las normas y criterios de valoración como la estructura, nomenclatura y terminología de las cuentas anuales».

(7) La disposición transitoria 3.ª establecía el plazo para amortizar las pérdidas por diferencias de cambio en moneda extranjera correspondientes a ejercicios anteriores a la entrada en vigor de la Ley 19/1989. Por su parte, la disposición transitoria 4.ª contemplaba el período de tiempo durante el cual las sociedades debían provisionar los déficit entre compromisos y riesgos totales devengados por pensiones y los asegurados y cubiertos contablemente hasta el ejercicio anterior a la entrada en vigor de la Ley 19/1989.

Como se puede observar, entre las dos regulaciones existe una diferencia esencial, pues la habilitación al Ministro para la adaptación de las normas y criterios de valoración sólo se contiene en la disposición final 1.ª del Real Decreto 1643/1990. No obstante, para que tal habilitación sea válida es preciso que venga establecida en una norma con rango de ley. Como eso no sucede, todas las normas de valoración contenidas en las adaptaciones sectoriales pueden estar viciadas de nulidad, en la medida en que el órgano que dicta la norma no tiene la capacidad normativa suficiente para ello (8).

No obstante, si no se atribuyen competencias al Ministro para la adecuación de las normas de valoración a las circunstancias específicas de los distintos sectores, las adaptaciones sectoriales no tendrían, a nuestro juicio, ninguna razón de ser. ¿Qué sentido puede tener una adaptación sectorial que sólo contemple la adecuación de las partidas del balance y de la cuenta de pérdidas y ganancias en cuanto a su estructura, nomenclatura y terminología? A nosotros nos parece que ninguno, por dos razones, esencialmente:

Primero, porque las Partes 2.ª (Cuadro de Cuentas) y 3.ª (Definiciones y relaciones contables) tanto del PGC como de las distintas adaptaciones sectoriales no tienen carácter obligatorio, por lo que en caso de que se entienda que el Ministro no puede adaptar las normas de valoración, se le estaría atribuyendo a éste una competencia normativa carente de fuerza de obligar, es decir, vacía de contenido.

Segundo, porque puede suceder que la Orden establezca la inclusión o adecuación de las distintas partidas a que se hace referencia pero que no se sepa realmente cuál es el tratamiento contable, pues éste se determina realmente mediante las normas de valoración.

Por tanto, lo que verdaderamente da sentido a las adaptaciones sectoriales es la regulación de aspectos específicos de un sector concreto no previstos en las normas de valoración contenidas en el PGC, ya que éste constituye un texto general que no se refiere a ningún tipo de empresa en concreto. Por ello, a nuestro parecer, urge una reforma legal que habilite expresamente al Ministro para establecer mediante Orden Ministerial las normas y criterios de valoración, dando rango legal a la habilitación contenida en la disposición final 1.ª del Real Decreto 1643/1990 y despejando las dudas que en la actualidad existen sobre la atribución de tal competencia.

1.2. El contenido: el desarrollo de los principios contables de obligado cumplimiento para ciertas actividades.

Como hemos señalado anteriormente, el texto del PGC admite la falta de regulación de ciertos aspectos que «se desarrollarán posteriormente por el ICAC» (9). Entre las materias que el PGC deja fuera del texto general se encuentran las adaptaciones sectoriales.

(8) En este sentido, DÍAZ YANES, I. y otros: *Guía del Impuesto sobre sociedades*, Ciss, Valencia, 1996, pág. 78.

(9) Apartado 8 de la Introducción del PGC.

No podría ser de otro modo pues precisamente por tratarse de un texto general, el PGC no puede contemplar las peculiaridades que pueden aparecer en ciertos sectores concretos de actividad y que van a requerir un tratamiento específico. Por ello, el proceso de normalización contable contempla la posibilidad de adaptar el PGC a aquellos sectores de actividad económica que, por sus especiales características, exijan alguna particularidad en los criterios de valoración, o bien en la estructura, nomenclatura y terminología de las cuentas anuales.

Hasta el momento, en virtud de lo establecido en la disposición final 1.ª del Real Decreto que aprueba el PGC, se han aprobado mediante Orden del Ministerio de Economía y Hacienda las siguientes adaptaciones sectoriales (10):

SECTOR	FECHA DE LA ORDEN MINISTERIAL	FECHA DEL BOE
Empresas constructoras	27 de enero de 1993	5 de febrero
Federaciones deportivas (11)	2 de febrero de 1994	9 de febrero
Sociedades anónimas deportivas (12) ...	23 de junio de 1994	30 de junio
Empresas inmobiliarias	28 de diciembre de 1994	4 y 19 de enero de 1995
Empresas de asistencia sanitaria	23 de diciembre de 1996	6 de enero de 1997

La disposición derogatoria del Real Decreto 1643/1990 deroga el anterior Plan de 1973, así como las demás normas de igual o inferior rango que se opongan a lo establecido en el mencionado Real Decreto. No obstante, la disposición transitoria 2.ª del Real Decreto 1643/1990 dispone que las adaptaciones sectoriales en vigor a la fecha de publicación de dicho Real Decreto seguirán aplicándose en todo aquello que no se oponga a lo dispuesto en la normativa contable en vigor, constituida por el Código de Comercio, el TRLSA u otras disposiciones específicas y el PGC. En consecuencia, salvo en lo que se oponga a dicha normativa, continuarán en vigor aquellas disposiciones que adaptaron por sectores el antiguo Plan:

- (10) El ICAC ha elaborado, asimismo, sobre la base de las conclusiones del grupo de trabajo nombrado por la Resolución de 4 de abril de 1994 del Presidente del ICAC, un borrador de Normas de adaptación del PGC a las entidades sin fines lucrativos (BOICAC n.º 22). Otros sectores que en la actualidad se encuentran en fase de desarrollo son las empresas del sector eléctrico, las concesionarias de autopistas de peaje (esos dos tipos de empresas se caracterizan por actuar en sectores regulados así como tener que hacer frente a importantes inversiones que ocasionan elevados endeudamientos y los consiguientes gastos financieros en los primeros años de explotación) y las empresas de captación, depuración y distribución de agua (sector en el que empresas de titularidad privada o mixta prestan unos servicios de titularidad pública sujetos a la normativa de control de precios autorizados). Por otra parte, mediante Resolución de 22 de mayo de 1997 del Presidente del ICAC (BOICAC n.º 30) se ha constituido un grupo de trabajo para la elaboración de un borrador de adaptación del PGC a las empresas del sector vitivinícola y derivados vínicos.
- (11) Según establece la OM de 10 de marzo de 1994 (BOE de 22 de marzo) se exige la aplicación a las Federaciones deportivas españolas de las Normas de adaptación del PGC a las Federaciones deportivas.
- (12) En virtud de la OM de 27 de junio de 1995 (BOE de 30 de junio), las Normas de adaptación del PGC a las Sociedades anónimas deportivas serán de aplicación a los clubes deportivos que no ostenten la forma de Sociedad anónima deportiva y que participen en competiciones oficiales de carácter profesional y de ámbito estatal.

SECTOR	FECHA DE LA DISPOSICIÓN	FECHA DEL BOE
Empresas eléctricas (13)	OM de 28 de abril de 1977	4 de junio
Sociedades concesionarias de autopistas de peaje	OM de 30 de junio de 1977	6 de septiembre
Empresas siderúrgicas y de aceros especiales	OM de 8 de mayo de 1978	18 de julio
Casinos de juego	OM de 23 de junio de 1978	15 de septiembre
Fabricación de cementos	OM de 14 de enero de 1980	7 de febrero
Fabricación de automóviles	OM de 14 de enero de 1980	4 de febrero
Empresas de fabricación de calzado ...	OM de 18 de marzo de 1981	10 de abril
Industria textil	OM de 18 de marzo de 1981	14 de abril
Entidades de seguros y reaseguros (14) .	OM de 30 de julio de 1981	11 de septiembre
Minería del Carbón	OM de 10 de febrero de 1984	6 de marzo
Industrias de fabricación de juguetes ..	OM de 10 de febrero de 1984	9 de marzo
Clubes de fútbol	OM de 29 de mayo de 1986	7 de junio
Empresas de transporte terrestre	OM de 2 de junio de 1987	24 de junio

Como hemos señalado, la adaptación del PGC a sectores concretos de actividad, generalmente, viene determinada por el tratamiento contable específico que los mismos requieren. No obstante, en otras ocasiones, la elaboración de Normas de adaptación del PGC viene impuesta por normas legales. Así ocurre en los siguientes casos:

- Adaptación del PGC para las Federaciones deportivas por mandato del artículo 29 del Real Decreto 1835/1991, de 20 de diciembre, sobre Federaciones Deportivas Españolas.
- Adaptación del PGC a las peculiaridades de gestión contable de las Agrupaciones de interés económico y de las Agrupaciones europeas de interés económico, exigida por la disposición final 2.ª de la Ley 12/1991, de 29 de abril, de Agrupaciones de Interés Económico.
- Adaptación del PGC a las entidades sin fines lucrativos, establecida en la disposición adicional 8.ª de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General (15).

(13) En relación con las empresas eléctricas, la Resolución del Instituto de Planificación Contable de 20 de junio de 1988 (BOE de 25 de junio) fijó instrucciones específicas en materia de periodificación de ciertos gastos.

(14) Respecto a estas entidades, la OM de 24 de abril de 1991 (BOE de 7 de mayo) estableció el ritmo de su sometimiento al PGC.

(15) Dicha disposición establece lo siguiente: «En el plazo de un año a contar desde la entrada en vigor de la presente ley, el Gobierno aprobará la adaptación del PGC a las entidades sin fines lucrativos». No obstante, dicho plazo concluyó el 26 de noviembre de 1995 sin que se haya cumplido con la obligación señalada aunque, como se ha comentado anteriormente, sí existe un borrador elaborado por el ICAC sobre la base de conclusiones del grupo de trabajo nombrado por Resolución de 4 de abril de 1994 del Presidente del ICAC.

En cualquier caso, las Normas de adaptación del PGC tienen como base de elaboración los principios, la estructura y la sistemática del mismo, por lo que presentan la misma estructura que aquél. Así, contendrán cinco partes: Principios contables, Cuadro de cuentas, Definiciones y relaciones contables, Cuentas anuales y Normas de valoración.

Del análisis de las cinco adaptaciones sectoriales aprobadas hasta el momento, podemos concluir lo siguiente:

- a) Los Principios contables no presentan modificaciones respecto del texto del PGC ya que éste desarrolla, sistematiza y complementa lo dispuesto en el artículo 38 del Código de Comercio, aplicable a todo tipo de empresas.
- b) En la segunda parte, Cuadro de cuentas, se incluyen las cuentas y subgrupos específicos del sector que no figuran en el PGC y aquellos otros que han sufrido algún tipo de adaptación, sin perjuicio de que las empresas objeto de regulación sectorial puedan servirse de otras cuentas incluidas en el PGC.
- c) En cuanto a las Definiciones y relaciones contables se han modificado la definición y el movimiento de algunas de las cuentas, con el propósito de incorporar la terminología propia de cada sector.
- d) Sí experimenta importantes modificaciones la parte dedicada a Cuentas anuales. En algunos casos para adaptar las partidas a los conceptos del sector; en otros, como ocurre con la adaptación a las Federaciones deportivas, para establecer un único modelo de balance, cuenta de pérdidas y ganancias y memoria, dada la naturaleza de las entidades a las que van dirigidas; en otros, para ampliar la información requerida en la memoria y, por último, en otros, para dar cabida a las modificaciones al TRLSA establecidas en la Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada.
- e) La quinta parte, Normas de valoración, contiene los criterios de contabilización y las reglas aplicables a las operaciones realizadas por las entidades que caen en el ámbito del sector para el que se adapta el PGC. Aunque las normas se han ajustado a las del PGC, han sido incluidas algunas modificaciones a fin de incorporar criterios obligatorios de valoración y contabilización de operaciones y hechos económicos específicos de cada sector de actividad.

En definitiva, las Órdenes Ministeriales aprobadas hasta el momento tratan de dar respuesta a la aplicación de los principios contables obligatorios a situaciones propias de los sectores que han sido objeto de adaptación. En el **cuadro I** recogemos, a modo de ejemplo, algunas de las operaciones y hechos que realizan entidades pertenecientes a los sectores que han sido objeto de adaptación y cuyo tratamiento contable no está específicamente contemplado por el PGC, lo cual viene a confirmar la necesidad de adaptación del texto del PGC.

CUADRO I

TIPO DE EMPRESAS	HECHOS ECONÓMICOS ESPECÍFICOS
CONSTRUCTORAS	Realización de trabajos por pedidos; largo plazo del proceso productivo (entre 12 y 24 meses en obras de edificación urbana; de 2 a 4 años en obras públicas); incertidumbre en el precio; magnitud en términos absolutos del precio de cada pedido; trabajo conjunto de varias empresas en régimen de UTE; subcontratación de una parte importante del proyecto de construcción; etc.
FEDERACIONES DEPORTIVAS	Operaciones realizadas no tienen por finalidad la obtención de lucro; empleo de bienes cedidos para la práctica deportiva; existencia de animales para uso deportivo (valoración de las «crías», amortización,...); subvenciones materializadas en entregas de material deportivo; organización de acontecimientos deportivos (aquellos que tendrán lugar en fecha concreta y determinada y aquellos otros que pueden organizarse en un período de tiempo determinado o con carácter indefinido); etc.
INMOBILIARIAS	Operaciones de financiación a largo plazo a clientes; préstamos hipotecarios subrogables; participación en UTE; multiactividad (constructora e inmobiliaria); transferencias de inmovilizado a existencias y de existencias a inmovilizado; operaciones de multipropiedad o «time-sharing»; etc.
SOCIEDADES ANÓNIMAS DEPORTIVAS	Contratos en exclusiva que contemplan la cesión de determinados derechos sobre jugadores; gastos e inversiones realizados sobre terrenos o instalaciones que no son de su propiedad; derechos de adquisición satisfechos para obtener los servicios de determinados jugadores; derechos a participar en determinadas competiciones y organización de acontecimientos deportivos; etc.
EMPRESAS DE ASISTENCIA SANITARIA	Frecuencia de donaciones y legados concedidos por empresas o particulares; desarrollo de otras actividades, por ejemplo la producción propia de medicamentos; revisiones de precios o tarifas; etc.

1.3. Las adaptaciones sectoriales como disposiciones de carácter contable y su aplicación para la determinación de la base imponible del IS.

Las adaptaciones sectoriales, tal como se ha expuesto en el epígrafe precedente, no introducen criterios y principios distintos a los establecidos con carácter general en el PGC, sino que establecen normas para adaptar dichos criterios a ciertos supuestos especiales, para posibilitar así

la aplicación de tales reglas generales a las empresas que desarrollen ciertas actividades. Evidentemente, si dichas adaptaciones sectoriales estuvieran en contradicción con los criterios establecidos en normas de superior rango, se vulneraría el principio de jerarquía y, en consecuencia, no serían válidas (16).

Ciertamente las Órdenes Ministeriales que contienen adaptaciones sectoriales son normas jurídicas y, por tanto, aplicables para la determinación del resultado contable de aquellas empresas que se encuentren dentro del ámbito de aplicación de la correspondiente Orden Ministerial. Por tanto, de acuerdo con el artículo 10.3 LIS, son normas que producen también efectos en el ámbito tributario. No obstante, parte de la doctrina ha mostrado ciertas reticencias para aceptar tales adaptaciones sectoriales en dicho ámbito, en la medida en que ello pudiera suponer la existencia de un IS distinto según el sector de la actividad, lo cual supondría infringir el principio de igualdad (17).

Ahora bien, no estamos de acuerdo con dicha opinión, fundamentalmente por dos razones. En primer lugar, porque la falta de regulación de las operaciones específicas de cada sector podría ocasionar la aplicación de diferentes criterios de calificación, valoración e imputación temporal dentro de las alternativas que los Principios Obligatorios contenidos en la primera parte del PGC permiten, pues como afirma CAÑIBANO (18) «la explicitación de unos Principios Contables Básicos no supone una guía operativa para resolver problemas concretos...». Es, precisamente, la ausencia de una normativa contable específica lo que podría provocar aún mayores y más importantes diferencias en la determinación del resultado contable, que sirve de antecedente inmediato a la base imponible.

En segundo lugar, porque no todos los criterios que establecen las adaptaciones sectoriales tienen inmediata trascendencia fiscal, lo cual tiene una especial relevancia en el ámbito de las normas de imputación temporal, que son, sin duda, las de mayor importancia a estos efectos. Así, hay que tener en cuenta las cautelas que en estos casos ha establecido el legislador, a saber:

-
- (16) Sirva a modo de ejemplo el cambio introducido en la OM de 28 de diciembre de 1994 por la que se aprueban las Normas de adaptación del PGC a las empresas inmobiliarias. En la adaptación del PGC de 1973 a este sector (OM de 1 de julio de 1980) se contemplaba la contabilización de las ventas de inmuebles en función de los cobros. Este criterio queda descartado pues no era aplicable desde la entrada en vigor de la Ley 19/1989, de 25 de julio, y, en particular, desde el Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, al ser contrario al principio del devengo contenido en ambos textos. Tal cuestión ha sido objeto de rectificación por la OM de 28 de diciembre de 1994.
- (17) En este sentido, FALCÓN Y TELLA, R.: «El valor normativo de las Resoluciones del ICAC», *Quincena Fiscal*, n.º 22, diciembre de 1997, pág. 5, señala que no debe reconocerse trascendencia fiscal a las adaptaciones sectoriales del Plan, pues «de trasladarse estas últimas automáticamente al ámbito tributario nos encontraríamos con un IS distinto para las entidades de banca, otro especial para las entidades de seguros, para las inmobiliarias, y así sucesivamente, sin que en la Ley 43/1995 pueda encontrarse rastro alguno de esta disparidad de régimen tributario en función del sector en que opera cada persona jurídica, aparte de que ello infringiría probablemente principios tributarios como el de igualdad. Pues un tratamiento fiscal distinto en función del sector en que opera cada sociedad sólo se justifica si, desde la perspectiva de la capacidad contributiva, la situación es distinta, o existen razones de política económica que fundamenten suficientemente la especialidad de que se trate, y no por razones meramente contables».
- (18) CAÑIBANO CALVO, L.: «Nuevos conceptos básicos en el Plan General de Contabilidad» en *Cómo aplicar el Plan de Contabilidad*, vol. 1, Área Editorial S.A., Madrid, 1991, pág. 19.

Por un lado, el artículo 19.2 LIS (19) no permite que se apliquen criterios de imputación temporal que se desvíen del principio general del devengo. Por tanto, si dicho criterio distinto al del devengo viniera recogido en una adaptación sectorial, no sería aplicable para la determinación de la base imponible, pues para que tengan relevancia a tales efectos es preciso que sean aprobados por la Administración Tributaria (20). De este modo, con independencia de que el sujeto utilice contablemente los criterios que considere más oportunos, bien porque lo permita alguna adaptación sectorial al PGC, bien porque haya considerado que los criterios aplicables están en contradicción con la imagen fiel en virtud de lo establecido en el artículo 34.3 del Código de Comercio, dichos criterios no son automáticamente aplicables en el ámbito fiscal.

Por otro lado, el artículo 19.3 LIS establece las cautelas necesarias para evitar que la utilización incorrecta a efectos contables de criterios de imputación temporal tenga incidencia fiscalmente. En estos casos, la solución es distinta según que dicha contabilización incorrecta dé lugar a un atraso o a un adelanto de la tributación. En el primer caso, los ingresos y los gastos se imputarán al ejercicio que corresponda de acuerdo con el criterio del devengo, o según lo que corresponda en virtud del plan aprobado por la Administración Tributaria, por lo que no se tendrán en cuenta los criterios utilizados contablemente. Sin embargo, cuando la aplicación incorrecta de los criterios de imputación temporal dé lugar a un adelanto de la tributación, se admitirá, con carácter general, el criterio utilizado contablemente, siempre que de ello no se derive una tributación inferior a la que hubiere correspondido por aplicación de las normas de imputación temporal que eran correctas.

En consecuencia, el artículo 19 LIS, apartados 2.º y 3.º, evita que la aplicación de los criterios de imputación temporal contenidos en las adaptaciones sectoriales den lugar a un diferimiento del impuesto, pues para que surtan efectos tienen que ser aprobados por la Administración Tributaria. Tan sólo se admiten dichos criterios cuando den lugar a un adelanto de la tributación y no supongan una minoración de la tributación global. Las normas analizadas cumplen, pues, una importante función porque, de no existir, podrían tener plena efectividad los criterios de imputación distintos al del devengo contenidos en las adaptaciones sectoriales.

Para ejemplificar todo lo que venimos diciendo vamos a utilizar un caso extraído de las Normas de adaptación del PGC a las empresas constructoras (OM de 27 de enero de 1993). En dichas Normas se contempla como criterio de imputación el del *porcentaje de realización*, según el cual los ingre-

(19) Dicho artículo señala lo siguiente: «La eficacia fiscal de los criterios de imputación temporal de ingresos y gastos, distintos de los previstos en el apartado anterior, utilizados excepcionalmente por el sujeto pasivo para conseguir la imagen fiel del patrimonio de la situación financiera y de los resultados, de acuerdo con lo previsto en los artículos 34.4 y 38.2 del Código de Comercio, estará supeditada a la aprobación por la Administración Tributaria, en la forma que reglamentariamente se determine».

(20) Además, precisamente para evitar que pueda existir una gran heterogeneidad en los criterios aprobados y que, por tanto, pueda ponerse en tela de juicio el principio de igualdad, el artículo 30 RIS ha previsto con buen criterio que la aprobación de reglas de imputación temporal distintas al devengo será competencia exclusiva del «Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria».

Los ingresos se reconocen en función del grado de terminación de la obra o contrato, a medida que se va ejecutando. Se intenta, por tanto, que los ingresos y los gastos estén más correlacionados con el momento en que se producen. No obstante, como criterio subsidiario se emplea el método del *contrato cumplido* que, como veremos a continuación, supone no respetar el principio del devengo pues difiere tanto los ingresos como los gastos al momento en que las obras y trabajos se encuentren sustancialmente terminados, o bien hayan sido aceptados por el cliente.

Con carácter general, señala la Norma de valoración 18.ª que las obras que se realicen por encargo y con contrato se imputarán a resultados por el método del porcentaje de realización, siempre y cuando se cumplan una serie de requisitos (21). De no cumplirse los requisitos exigidos, se aplicará de acuerdo con el principio de prudencia el método del contrato cumplido. Según este último método los ingresos se reconocerán cuando la obra esté sustancialmente terminada, se haya entregado al cliente o bien haya sido aceptada por éste, con lo que se consigue minimizar el efecto de la incertidumbre en la actividad empresarial. El diferimiento del ingreso conlleva registrar en el activo de la empresa la «obra en curso» por el importe de los gastos en que se ha incurrido hasta el cierre del ejercicio y que son imputables a la obra pendiente de conclusión. Por tanto, hasta que no finalice la obra o contrato, el efecto sobre el resultado es nulo pues no se imputan ingresos y los costes derivados de la obra se transforman en «obras en curso» en el apartado de existencias del activo del balance.

1

Ejemplo:

Supongamos una obra realizada por encargo y con contrato cuyos ingresos estimados ascienden a 15.000.000 ptas., costes presupuestados por importe de 9.000.000 ptas., siendo el plazo de ejecución de la misma de tres años.

La información referida a los costes incurridos así como a la obra ejecutada a precio de venta en cada ejercicio es la siguiente:

CONCEPTO	EJERCICIO 1	EJERCICIO 2	EJERCICIO 3
Costes incurridos	2.700.000	4.500.000	1.800.000
Costes incurridos/Costes totales presupuestados	30%	80%	100%
Obra ejecutada a precio de venta	5.000.000	7.000.000	3.000.000

.../...

(21) Los requisitos imprescindibles para aplicar el método del porcentaje de realización son:

1. Que se cuente con los medios y el control para poder hacer estimaciones razonables y fiables de los presupuestos de los contratos así como de los ingresos, costes y grado de terminación en un momento determinado.
2. Que no existan riesgos anormales o extraordinarios en el desarrollo del proyecto que afecten a la aceptabilidad del pedido o encargo por parte del cliente.

.../...

Vamos a considerar dos situaciones diferentes:

- a) La empresa cumple las dos condiciones indispensables establecidas en la Norma de valoración 18.ª de las Normas de adaptación del PGC a las empresas constructoras.
- b) La empresa no cumple alguno o ambos requisitos exigidos en la norma citada anteriormente.

En el primer caso, se aplicará el método del porcentaje de realización, por lo que los ingresos por obra ejecutada se reconocerán según el grado de realización del contrato al final de cada período contable. La determinación de los ingresos puede realizarse utilizando uno de los dos mecanismos siguientes:

- Valoración de las unidades de obra a precios establecidos en contrato.
- Aplicación de un porcentaje sobre los ingresos totales fijados en el contrato. El porcentaje será calculado mediante la relación existente entre costes incurridos en cada ejercicio y costes totales previstos para la finalización del contrato.

Consideremos que la empresa ha optado por determinar el grado de avance mediante la valoración de la obra ejecutada a precios de venta (22). El resultado de cada ejercicio sería el siguiente:

CONCEPTO	EJERCICIO 1	EJERCICIO 2	EJERCICIO 3
Ingresos	5.000.000	7.000.000	3.000.000
Gastos	2.700.000	4.500.000	1.800.000
Resultado contable	2.300.000	2.500.000	1.200.000

En el segundo caso, al no cumplir la empresa las condiciones indispensables para la aplicación del método del porcentaje de realización, necesariamente habrá de utilizar el método del contrato cumplido. De esta forma, el resultado correspondiente a cada ejercicio será el siguiente:

.../...

(22) Afirma MÍNGUEZ CONDE, J.L.: «Métodos contables de reconocimiento de ingresos en el sector de la construcción: estudio comparado», *Técnica Contable*, año XLVII, n.º 533, enero, 1995, pág. 25, que la determinación de los ingresos mediante la valoración de las unidades de obra a precios fijados en el contrato es el método empleado por la mayoría de las empresas españolas.

.../...

CONCEPTO	EJERCICIO 1	EJERCICIO 2	EJERCICIO 3
Ingresos	2.700.000 (23)	4.500.000 (24)	15.000.000 (25)
Gastos	2.700.000	4.500.000	9.000.000 (26)
Resultado contable	0	0	6.000.000

Fiscalmente, el método del contrato cumplido es el más ventajoso para la empresa pues supone un diferimiento del impuesto, en la medida en que todo el beneficio se va a imputar una vez concluida la obra. Sin embargo, dicho método no va a tener inmediata aplicación fiscal, pues para ello es preciso la presentación de un Plan a la Administración Tributaria y que el criterio empleado contablemente sea aceptado como alternativo al devengo.

Similar es la situación que encontramos en las Normas de adaptación del PGC a las empresas inmobiliarias (OM de 28 de diciembre de 1994). En esta adaptación sectorial las ventas de inmuebles en fase de construcción se contabilizarán cuando los mismos estén en condiciones de entrega material a los clientes, lo cual tendrá lugar cuando los costes previstos pendientes para la terminación no sean significativos. Se entiende que no son significativos los costes pendientes cuando al menos se haya incorporado el 80 por 100 de los costes de la construcción. Dicho criterio también es distinto del devengo, pues no se hace referencia al momento en que jurídicamente se traslada o tiene lugar la transferencia de la titularidad del inmueble, sino al momento en que los inmuebles estén en condiciones de entrega material.

Por otra parte, dejando a un lado los criterios de imputación temporal y centrándonos en las reglas de valoración, hemos de concluir, una vez analizadas las Normas de adaptación sectorial, que no existen diferencias significativas entre las reglas de valoración contenidas en las mismas y las establecidas en el PGC.

(23) Corresponde a la valoración de la obra en curso por el importe de los costes incurridos durante el ejercicio y que están directamente relacionados con el contrato. Estos costes se activan considerándose como ingreso al representar un aumento de obras en curso de construcción.

(24) Véase nota 23.

(25) Los ingresos se reconocen una vez que la obra se encuentre sustancialmente terminada, se haya entregado al cliente o haya sido aceptada por éste. Por tanto, en el ejercicio 3 los ingresos se corresponderán con el importe estimado para la obra.

(26) Los gastos para este ejercicio se descomponen de la siguiente forma:

- Importe de los costes incurridos en el ejercicio (1.800.000 ptas.), más
- Cuantía de la reducción de las obras en curso. En nuestro ejemplo, la obra en curso existente a comienzos del ejercicio ascendía a 7.200.000 ptas., la cual ha sido concluida durante el ejercicio.

Sí podemos citar un caso en el cual se produce una rectificación de los criterios de valoración contenidos en el PGC. Nos referimos a la Norma de valoración 13.ª de la adaptación a las empresas inmobiliarias (OM de 28 de diciembre de 1994), que contempla la posibilidad de incorporar los gastos financieros como mayor valor de las existencias que sean inmuebles. Sin embargo, el PGC no permite la inclusión de tales gastos en la valoración de las existencias (27).

No obstante, dicha Norma de valoración produce las verdaderas consecuencias en relación con la imputación temporal del gasto por los intereses satisfechos. De aplicarse el criterio contenido en el PGC, los mismos tendrán la consideración de gasto en el período en el que se devenguen. No obstante, al incorporarse como un mayor valor de las existencias se está produciendo un diferimiento en la imputación a resultados de los gastos financieros relacionados con los inmuebles que tengan la consideración de existencias hasta que los mismos se enajenen. Por tanto, dicho método puede ser aceptado sin ningún problema a efectos de la determinación de la base imponible del IS, salvo que produzca una minoración global de la tributación.

2. Otras Órdenes Ministeriales en cuya elaboración participa el ICAC.

El PGC puede ser objeto de otros desarrollos distintos a las adaptaciones sectoriales, a propuesta del ICAC y mediante Órdenes Ministeriales. Son los establecidos en las disposiciones finales 2.ª a 4.ª del Real Decreto 1643/1990.

Concretamente, se contemplan las modificaciones a los criterios de amortización de los gastos de investigación y desarrollo fijados en la Norma de valoración 5.ª del PGC, la adaptación de las normas de valoración y la elaboración de las cuentas anuales a las condiciones concretas del sujeto contable y la modificación de los plazos señalados en las disposiciones transitorias 3.ª y 4.ª del Real Decreto 1643/1990 en razón de las especiales circunstancias que puedan concurrir en sectores de actividad concretos.

En virtud de tales disposiciones finales, se han aprobado una serie de normas, entre las que destacan las relativas al tratamiento contable de las diferencias de cambio en moneda extranjera en determinadas empresas reguladas (OM de 12 de marzo de 1993 y OM de 18 de marzo de 1994), así como en determinadas empresas del sector del transporte aéreo (OM de 23 de marzo de 1994), dic-

(27) Como puede comprobarse, tal opción sólo afecta parcialmente la valoración de las existencias pues sólo podrán ser incluidos los gastos financieros en la valoración de los inmuebles que la empresa haya adquirido o construido a través de terceros y estén destinados a la venta, lo cual es debido al largo plazo del proceso productivo de los mismos. Tal tratamiento, que es similar al relativo a la valoración de inmuebles que formen parte de las inversiones permanentes de la empresa, persigue la homogeneidad valorativa de todos los inmuebles propiedad de la empresa, estén considerados como existencias o como inmovilizado, para evitar las distorsiones que pueden aparecer como consecuencia de las transferencias que realicen estas empresas entre los inmuebles registrados como inmovilizado y aquellos otros encuadrados como existencias.

tadas al amparo de la disposición final 3.ª del Real Decreto 1643/1990. También por Orden del Ministerio de Economía y Hacienda, y a propuesta del ICAC, según lo establecido en la disposición final 4.ª del Real Decreto 1643/1990, se han adaptado para las empresas del sector eléctrico los plazos previstos en la disposición transitoria 4.ª del citado Real Decreto.

3. Las Resoluciones del ICAC.

3.1. La competencia normativa del ICAC y la validez de la habilitación para que dicte normas de eficacia externa.

La Administración es hoy en día una organización de una enorme complejidad interna. En los últimos tiempos se ha producido una quiebra del modelo organizativo tradicional que se caracterizaba por la representación unitaria de la Administración. Esta ruptura con el modelo anterior es debida a diversos fenómenos de descentralización superpuestos: territorial, funcional clásica y funcional nueva (28), dando lugar a una mayor flexibilidad de las fórmulas organizativas, pues ha supuesto la descentralización de los servicios administrativos mediante la personificación de los mismos. Por todo ello, un conjunto de entes de naturaleza pública o *cuasipública* de carácter esencialmente instrumental han asumido competencias públicas en sectores clave de la ordenación administrativa y de la vida social (comunicación, mercado financiero, etc.) para tratar de posibilitar una acción administrativa más flexible y eficaz.

Como consecuencia de los fenómenos descritos ha surgido una amplia tipología de entidades de diversa naturaleza. La Ley 6/1997 ha tratado de sistematizar el conjunto de instituciones existentes, resultando de la misma la siguiente clasificación:

- 1.º Entes enumerados en las disposiciones adicionales 7.ª a 10.ª de la Ley 6/1997, que podemos encuadrar en lo que se ha venido a denominar por la doctrina como *Administraciones independientes*, que se caracterizan por una especial autonomía o independencia orgánica respecto al poder ejecutivo (29).

(28) PAREJO ALFONSO, L.: «La potestad normativa de las llamadas Administraciones independientes. Apuntes para un estudio del fenómeno», *Administración instrumental. Libro homenaje a M. F. Clavero Arévalo*, Civitas, Madrid, 1994, vol. II, pág. 635, ha señalado que dicho fenómeno consiste en «la asignación de tareas propiamente administrativas a organizaciones *públicas* o *cuasipúblicas* de configuración diversa (muy frecuentemente corporaciones o asociaciones de base privada y sobre la técnica de la autoadministración) desde la idea de que determinados cometidos públicos precisan ser organizados hoy de forma específica, adaptada a la realidad social concreta que articulen y separada formalmente de la estructura organizativa del poder administrativo».

(29) Dentro de la Administración del Estado, podemos hacer referencia a los siguientes:

- a) Entes previstos constitucionalmente. La Ley 6/1997 se refiere a algunos de ellos: el Consejo de Estado (disp. adic. 7.ª) y el Consejo Económico y Social (disp. adic. 9.ª). Junto a ellos, podemos nombrar también el Defensor del Pueblo, el Tribunal de Cuentas y el Tribunal Constitucional.

- 2.º Organismos autónomos, que integran la denominada Administración institucional. Según el artículo 45 de la Ley 6/1997 «se les encomienda, en régimen de descentralización funcional y en ejecución de programas específicos de la actividad de un Ministerio, la realización de actividades de fomento, prestacionales o de gestión de servicios públicos».
- 3.º Administración corporativa (*v. gr.*, colegios profesionales).
- 4.º Entidades Públicas Empresariales, que son Organismos Públicos a los que, en virtud del artículo 53.1 de la Ley 6/1997, «se encomienda la realización de actividades prestacionales, la gestión de servicios o la producción de bienes de interés público susceptibles de contraprestación». Como ejemplo, se puede citar el Organismo de Correos y Telégrafos (disp. adic. 11.ª de la Ley 6/1997).
- 5.º Sociedades mercantiles, de participación pública, total o parcial.

Ya hemos señalado que el ICAC es un organismo autónomo adscrito al Ministerio de Economía y Hacienda. Dicha dependencia se manifiesta, fundamentalmente, en el nombramiento y separación del Presidente y de los miembros del Comité Consultivo (30).

Ahora bien, una de las cuestiones más interesantes es determinar las competencias que pueden asumir los entes con autonomía funcional. En concreto, hemos de determinar si pueden tener competencias normativas, y, en caso de respuesta afirmativa, precisar su alcance. En este sentido, para poder desarrollar las funciones que tienen encomendadas es necesario que tales entes tengan cierto poder normativo. La propia asunción de una competencia de índole material obliga a que tengan dicho poder normativo (31), lo cual significa que la propia atribución de una competencia lleva implícita la concesión del poder reglamentario (32).

b) Entes que se han creado a través de leyes específicas. Entre ellos se recogen en la Ley 6/1997 los siguientes: el Banco de España (disp. adic. 8.ª), el Instituto Cervantes (disp. adic. 9.ª), la Comisión Nacional del Mercado de Valores, el Consejo de Seguridad Nuclear, el Ente Público RTVE, las Universidades no transferidas, la Agencia de Protección de Datos, el Consorcio de la Zona Especial de Canarias, la Comisión del Sistema Eléctrico Nacional y la Comisión del Mercado de las Telecomunicaciones (disp. adic. 10.ª).

La AEAT presenta rasgos propios, pues aunque a ella se refiere la disposición adicional 9.ª no es un supuesto característico de Administración independiente, pues tiene una importante dependencia funcional del ejecutivo, adscribiéndose al Ministerio de Economía y Hacienda.

- (30) En este sentido, en virtud del artículo 4.1 del Real Decreto 302/1989, de 17 de marzo, «el Presidente del Instituto, con categoría de Director general, es nombrado, y separado por Real Decreto acordado en Consejo de Ministros, a propuesta del Ministro de Economía y Hacienda». Por su parte, el artículo 5.1 establece que «los diez vocales del Comité Consultivo serán designados por el Ministro de Economía y Hacienda, de los cuales cuatro serán representantes del Ministerio de Economía y Hacienda, propuestos por el Presidente del Instituto, y el resto a propuesta de las Corporaciones de Derecho público representativas de auditores de cuentas y expertos contables».
- (31) Al respecto, el artículo 42 de la Ley 6/1997 señala que a los organismos públicos «dentro de su esfera de competencias, les corresponden las potestades administrativas precisas para el cumplimiento de sus fines, en los términos que prevean sus estatutos, salvo la potestad expropiatoria».
- (32) En este sentido, BOQUERA OLIVER, J. M.: «Enjuiciamiento e inaplicación judicial de los reglamentos», Civitas, REDA, n.º 40-41, 1984, págs. 14 y 15: «En repetidas ocasiones hemos hablado del otorgamiento expreso del poder reglamentario. ¿Puede este poder ser otorgado de manera tácita? (...) Algunas competencias que las leyes atribuyen a

No cabe duda que tales organismos puedan tener competencias normativas en el ámbito organizativo que le es propio, es decir, lo que se denomina competencia normativa doméstica a fin de organizar y regular el funcionamiento del propio órgano. Así, para el establecimiento de los denominados reglamentos independientes no es necesaria la previa habilitación legal, pues el poder de organizarse es inmanente a toda organización. No obstante, cuando las normas que emanan traspasan la esfera interna para convertirse en normas de obligado cumplimiento, la cuestión es más controvertida. El principal obstáculo para que ello sea posible lo constituye el artículo 97 CE, que dispone que «el Gobierno ejerce la función ejecutiva y la potestad reglamentaria de acuerdo con la Constitución y las leyes».

La cuestión es si una entidad u organismo puede tener competencia normativa con efectos frente a terceros a pesar de que la CE no le confiera expresamente poder reglamentario. Se podría pensar que, en la medida en que la CE sólo admite la competencia reglamentaria del Gobierno, la transferencia de la misma sólo puede ser válida si la hace la propia CE, pues ningún precepto constitucional permite al legislador o a otro poder del Estado atribuir dicha competencia a un órgano distinto del Gobierno (33).

No obstante, se puede interpretar que el artículo 97 CE se refiere a un poder reglamentario general, mientras que los titulares de un poder especializado quedarían fuera del mismo, por lo que gozarían de capacidad reguladora autónoma aun cuando la CE no haga referencia a ello (34). Se trataría de distinguir entre el poder reglamentario original, que está directamente configurado en la CE, y el derivado, que viene configurado por la ley ordinaria (35), y que sólo puede tener carácter parcial o especializado. Desde este punto de vista, el principio de especialidad permitiría conferir potestades normativas a este tipo de organismos públicos y, en consecuencia, no es necesario que la habilitación venga contenida en la CE.

las Administraciones públicas requieren el ejercicio de poder reglamentario. ¿La atribución de una de dichas competencias lleva implícita la concesión de poder reglamentario? Creemos que sí. La Constitución o las leyes no pueden ordenar expresamente a un sujeto u órgano administrativo sin poder reglamentario que atienda un fin para el que necesita dicha clase de poder. Simultáneamente le otorgarán explícita o implícitamente el necesario poder reglamentario. Deberá entenderse que la ley, al imponerle la competencia, si no le concede explícitamente la potestad necesaria para atenderla, lo hace implícitamente. La ley otorga simultáneamente a la Administración la competencia y la potestad reglamentaria imprescindible para ejercitarla y satisfacer el fin que le señala».

(33) Así lo entiende la STS de 25 de enero de 1982 (Sala 3.ª), que señala que «la potestad reglamentaria de ejecución no atribuida por la Constitución a un órgano individual no puede serle atribuida mediante normas de inferior rango».

(34) En este sentido, *vid.* PAREJO ALFONSO, L.: «La potestad...», *op. cit.*, pág. 642.

(35) En este sentido, BOQUERA OLIVER, J. M.: «Enjuiciamiento...», *op. cit.*, pág. 12 y ss., donde se pregunta «si el poder reglamentario es un poder propio, inherente a la Administración, o un poder que ésta recibe del legislador». A ello responde que «ha prevalecido la tesis de que el poder reglamentario no es inherente a la Administración, sino que ésta lo recibe del Legislador por otorgamiento, no por delegación. Sin embargo, todavía se discute si el poder reglamentario lo otorga el Poder constituyente o el Poder legislativo (...) Creemos que no existe ninguna razón para afirmar que las leyes carecen de la fuerza jurídica suficiente para crear y otorgar potestad reglamentaria. La ley, cuando no está subordinada de manera efectiva a la Constitución, lo puede todo y cuando lo está puede hacer todo lo que la Constitución no le prohíbe. Ninguna norma de nuestra Constitución prohíbe a las Cortes Generales, o a los órganos legislativos de las Comunidades Autónomas otorgar poder reglamentario (...) Más concretamente, ningún precepto constitucional otorga poder reglamentario a las Comunidades Autónomas, y, sin embargo, la Constitución dispone que sus normas reglamentarias las controle la Jurisdicción contencioso-administrativa».

Ahora bien, la siguiente cuestión a determinar será quién tiene la potestad de habilitar a los organismos con independencia funcional para que desarrollen su competencia, pues es claro que no pueden dictar libremente normas con eficacia externa.

Este aspecto es importante porque la norma que expresamente se refiere a la potestad del ICAC para dictar disposiciones de obligado cumplimiento en desarrollo del PGC viene contenida en un reglamento dictado por el Gobierno, en concreto la disposición final 5.ª del Real Decreto 1643/1990. Ello nos obliga a analizar si este precepto puede habilitar de modo suficiente al ICAC para que dicte normas de obligado cumplimiento.

En este sentido, se podría pensar que si la competencia reglamentaria para desarrollar las normas contables corresponde al Gobierno, éste puede habilitar al ICAC a través de Real Decreto para que desarrolle las referidas normas. Además, el Gobierno siempre conservaría la disposición última sobre la competencia cedida.

Sin embargo, sólo se admite que la habilitación venga contenida en una disposición con fuerza de ley, pues no se admite que la habilitación la realice el titular de la competencia, que no puede disponer de ésta como crea oportuno (36). Por tanto, el poder legislativo es el único competente, dentro de ciertos límites, para diversificar los titulares de potestad reglamentaria (37). De este modo, si sólo por ley es posible transferir dicha potestad, al habilitar el Gobierno al ICAC mediante Real Decreto estaría haciendo algo para lo que no tiene competencia, pues ésta corresponde en exclusividad al poder legislativo. En consecuencia, el ejecutivo no es competente para delegar su propia competencia normativa, al menos cuando las disposiciones resultantes afecten a terceros.

En esta línea, el TSJ de Madrid anuló en la Sentencia de 19 de enero de 1994 la Resolución de 21 de enero de 1992 al entender que la habilitación del ICAC para emitir dicho tipo de normas venía contenida en una norma de rango reglamentario. Según el Tribunal, la disposición final 5.ª del

(36) En este sentido, PARADA VÁZQUEZ, R.: «Valor jurídico de la Circular 13/81 del Banco de España», en *Revista de Derecho Bancario y Bursátil*, n.º 2, 1981, pág. 318, señala que «...no es suficiente con una provisión reglamentaria para la validez de una delegación. El orden de competencias es inmodificable por la simple voluntad de los titulares de éstas, siendo precisa una clara previsión legal».

(37) En este sentido, PAREJO ALFONSO, L.: «La potestad...», *op. cit.*, pág. 651, señala lo siguiente: «La dotación de las Administraciones independientes con poder normativo precisa inexcusablemente una habilitación legal (formal) expresa y determinada (en el sentido de delimitadora del ámbito, carácter y alcance de la correspondiente potestad normativa)». De la misma manera, PARADA VÁZQUEZ, J.R.: «Valor jurídico...», *op. cit.*, pág. 316, ha señalado que «la primera condición para que una Administración Pública pueda regular, a cualquier nivel, relaciones entre particulares e, incluso imponer cargas o deberes a los administrados, es el de la existencia de una habilitación legal expresa. La ley que todo lo puede, puede también degradar el rango legal en que una materia está regulada y permitir su sustitución por un simple reglamento (...) Conviene advertir, sin embargo, que la deslegalización sólo es posible respecto de aquellas materias en que la Constitución no impone una explícita reserva de ley ordinaria u orgánica». Igualmente, FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T. R.: «Los poderes normativos del Banco de España», *Revista de Derecho Bancario y Bursátil*, n.º 13, 1984, pág. 27, quien señala que «no hay habilitaciones válidas sin cobertura legal precisa y suficiente, ni tampoco más allá de los términos concretos que la ley en cada caso establezca».

Real Decreto 1643/1990 vulneraría el principio de jerarquía normativa (38), pues en la medida en que la potestad reglamentaria originaria corresponde al Gobierno, no es posible una válida delegación de la misma en dicho organismo a través de una norma reglamentaria (39). Por tanto, las normas del ICAC no tendrían naturaleza reglamentaria sino que serían meras disposiciones administrativas que sólo deberían desplegar su eficacia en lo puramente interno (40). En consecuencia, según este pronunciamiento del TSJ de Madrid, dichas Resoluciones no tendrían eficacia externa, por lo que no resultarían obligatorias para los particulares, y no podrían condicionar la determinación del resultado contable.

No obstante, la mencionada sentencia fue objeto de recurso de casación por la Administración del Estado, pronunciándose el TS en la Sentencia de 27 de octubre de 1997. El TS reconoce que la potestad autónoma del ICAC sólo juega en el ámbito interno, pero que es posible la habilitación por el legislador para que pueda establecer normas de eficacia externa, es decir, para que puedan emitir normas que deban cumplir todas las empresas (41).

-
- (38) ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C.: «La potestad normativa del ICAC», *Partida Doble*, n.º 50, noviembre de 1994, pág. 31, para quien la nulidad de la Resolución del ICAC por razón de la incompetencia del órgano que la dictó debería extenderse a la nulidad de la propia norma que asignaba la competencia. Señala, además, que «es evidente, sin embargo, que la manifiesta incompetencia del ICAC para dictar la resolución recurrida arrastra la ilegalidad de la norma jurídica que le atribuyó la competencia. Es decir, el ICAC es víctima de una regulación que trató de potenciar sus funciones y, en realidad, le dejó a la intemperie según el ordenamiento jurídico en vigor».
- (39) El Tribunal señala en el FJ 5.º que «como se desprende del artículo 97 CE, sólo el Gobierno y sus miembros pueden dictar disposiciones obligatorias para los particulares, estando vedada a un órgano meramente administrativo tal facultad de eficacia externa de sus disposiciones. Sin embargo, la disposición final 5.ª del Real Decreto 1643/1990 no respeta el principio de jerarquía al permitir que el ICAC, en lugar de componer la elaboración de unos criterios que desarrollen el PGC, dicte normas de obligado cumplimiento para todas las empresas (personas físicas o jurídicas) afectadas por el PGC».
- (40) Por ello, el Tribunal afirma en el FJ 5.º que «no se trata del desarrollo reglamentario de una ley, ni como reglamento se puede calificar las normas elaboradas y aprobadas "por resolución" del ICAC. Se trata de disposiciones administrativas no reglamentarias que, como ya se ha señalado, adoptaron la forma de "resolución" por así ordenarlo la disposición final 5.ª del Real Decreto 1643/1990 ("PGC"). Pero estas disposiciones administrativas sólo despliegan o deben desplegar una eficacia en lo puramente interno, en el ámbito del órgano de que emana».
- (41) Así, en el FJ 3.º, el TS establece que «si bien el artículo 97 CE 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 1957. 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 al Estado, ni a sus derechos y obligaciones (...) 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 TC en sus Sentencias 135/1992, 185/1995 y en la más reciente 133/1997».

Dicha sentencia refuerza el papel del ICAC, al señalar que dicho organismo tiene potestad para dictar normas de obligado cumplimiento, pues la habilitación para ello no procede tan sólo de la disposición final 5.ª del Real Decreto 1643/1990, sino que es el artículo 2.2.b) de la Ley 19/1988, de Auditoría de Cuentas, el que permite transferir dicha potestad (42). En este sentido, al referirse dicho artículo al contenido del informe de auditoría dice que debe expresar, entre otros datos, la opinión del auditor sobre si las cuentas anuales que auditan «se han preparado y presentado de conformidad con los *principios y normas contables que establezca el ICAC*». En virtud de ello, el TS ha señalado en el FJ 3.º que «... lo que ha hecho la disposición final 5.ª del Real Decreto 1643/1990 es dar efectividad a la habilitación para dictar normas contables que la Ley 19/1988 ha conferido al ICAC. Aquel Real Decreto no infringe, por tanto, el principio de jerarquía normativa». En consecuencia, dicho artículo confiere al ICAC la potestad reglamentaria de modo tácito.

Sin embargo, un sector de la doctrina ha interpretado la mencionada sentencia del TS en el sentido de que la habilitación que confiere el artículo 2.2.b) de la Ley 19/1988 sólo tiene relevancia a efectos de las normas de auditoría. De este modo, las Resoluciones del ICAC sólo vincularían a los auditores a la hora de emitir su informe (43).

Ahora bien, a efectos de determinar si las normas que dicte el ICAC en virtud de la habilitación que confiere dicho artículo son de obligado cumplimiento para todas las empresas o si sólo vinculan a los auditores, hemos de plantearnos el sentido del artículo 2.2.b) de la Ley 19/1988. Para ello hemos de realizar una interpretación sistemática del mismo, analizando el contexto en el que se inserta.

En este sentido, no nos parece que de la sentencia del TS se deduzca la interpretación que acabamos de exponer. La auditoría de cuentas es una actividad que por sí misma tiene proyección hacia el exterior (44). Si los auditores tienen que analizar en su informe si las cuentas anuales han respetado las Resoluciones del ICAC es porque las mismas son auténticas normas jurídicas.

(42) Tal argumento era ya mantenido en diciembre de 1990 por BOLUFER NIETO, R.: «A modo de prólogo» en *Plan General de Contabilidad*, Manuales de Gestión, n.º 12, Cinco Días, Madrid, pág. 16, cuando afirmó «esta autorización se concede en virtud del reconocimiento que el artículo 2.2 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, hace de los "principios y normas contables que establezca el ICAC", siendo además ésta una de las funciones atribuidas al ICAC por el artículo 2 del Real Decreto 302/1989, de 7 de marzo, por el que se aprueba el Estatuto y la estructura orgánica del Instituto».

(43) FALCÓN Y TELLA, R.: «El valor normativo de las...», *op. cit.*, pág. 6: «Las resoluciones del ICAC, al igual que las contestaciones a consultas por este organismo, únicamente vinculan al auditor en el momento de elaborar su informe, pero no vinculan al contribuyente ni a la inspección en la determinación de la base imponible del impuesto (...) Cuando el TS afirma la validez de las resoluciones del ICAC como normas reglamentarias, basando dicha validez en el artículo 2.2.b) de la Ley 19/1988, está simplemente reconociendo la obligación de los auditores de explicitar en su informe posibles infracciones de las resoluciones del ICAC, que en este sentido obligan a los auditores, al realizar su informe; pero sin que de ello quepa extraer conclusiones apresuradas sobre la validez de tales normas en materia tributaria».

(44) Así se reconoce en el FJ 4.º de la STS de 15 de febrero de 1993: «Es más, por su propia naturaleza, la auditoría de cuentas, intrínsecamente considerada, es una actividad que se proyecta hacia el exterior, pues como dice el artículo 1 de la Ley 19/1988, "se entenderá por auditoría de cuentas la actividad consistente en la revisión y verificación de documentos contables, siempre que aquélla tenga por objeto la emisión de un informe que pueda tener efectos frente a terceros"; de donde, cuando menos, el resultado de la auditoría se configura como un dato de proyección exterior».

Es preciso recordar que el objetivo de la auditoría de cuentas anuales de una entidad es la emisión de un informe dirigido a poner de manifiesto una opinión técnica sobre si dichas cuentas anuales expresan, en todos sus aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de dicha entidad así como del resultado de sus operaciones y los recursos obtenidos y aplicados en el período analizado, de conformidad con principios y normas de contabilidad generalmente aceptados. Se entenderá por principios y normas de contabilidad generalmente aceptados, de acuerdo a lo establecido en el Real Decreto 1636/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento que desarrolla la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, los establecidos en el Código de Comercio y la restante legislación mercantil, el PGC y sus adaptaciones sectoriales, las normas de desarrollo que en materia contable establezca, en su caso, el ICAC, y la demás legislación que sea específicamente aplicable.

No se debe confundir los principios generalmente admitidos que deben guiar la confección de las cuentas anuales con las normas técnicas de auditoría que emite el ICAC. Estas últimas constituyen el conjunto de principios y requisitos que debe observar necesariamente el auditor de cuentas en el desempeño de su función para expresar una opinión técnica responsable. Es evidente que las normas técnicas de auditoría que emite el ICAC sólo obligan al auditor en el desarrollo de su actividad, correspondiendo al ICAC controlar si el auditor ha realizado su trabajo de acuerdo a lo dispuesto en la Ley 19/1988, en el Real Decreto 1636/1990 y en las normas técnicas de auditoría.

¿Qué sentido tendría que el ICAC emitiese mediante Resoluciones normas que desarrollen el PGC y sus adaptaciones sectoriales en relación con las normas de valoración y las de elaboración de las cuentas anuales, si sólo son de cumplimiento obligado para los auditores? Aceptando que sólo sean de cumplimiento obligado para los auditores ¿para qué se emiten normas que son desarrollo del PGC, que en ningún momento podrá verificarse su cumplimiento ya que las empresas no están sujetas a su observación? Téngase en cuenta que no les corresponde a los auditores la formulación de las cuentas anuales en consonancia con las disposiciones contenidas a tal efecto en el Código de Comercio, el TRLSA y otras normas de carácter reglamentario, sino que son los administradores de la empresa, en virtud del artículo 171 TRLSA, los que tienen encomendada esa función, limitándose el auditor a expresar su opinión sobre la adecuación de los estados financieros de la entidad a la situación financiero-patrimonial de la misma de conformidad con los principios y criterios contables generalmente aceptados.

De acuerdo con los argumentos que acabamos de exponer, parece evidente que el artículo 2.2.b) de la Ley 19/1988 hace referencia a normas de obligado cumplimiento, tanto para las empresas como para los auditores. Sin embargo, no parece que dicho artículo constituya una habilitación legal en sentido propio y que, por tanto, pueda conferir legitimidad al ICAC para dictar normas de obligado cumplimiento. En efecto, dicho artículo hace referencia a unas normas dictadas por un organismo con competencia para ello, para lo cual es preciso su atribución mediante una habilitación expresa, contenida en la ley de creación de dicho organismo o en cualquier otra ley. Sin embargo, la Ley 19/1988 no hace referencia a una competencia normativa de este calado. El artículo 22 de dicha ley que establece las funciones del mencionado organismo nada dice sobre ello, aunque hay que tener en cuenta que dicho artículo sólo se refiere a competencia en materia de la actividad de auditoría.

Además, parece que la experiencia en nuestro país no vale de mucho. Las mismas dudas que en la actualidad genera la competencia normativa del ICAC las produjo en su día la correspondiente potestad del Banco de España para emitir Circulares de obligado cumplimiento, pues no existía ningún precepto legal que habilitara expresamente a dicho organismo para dictar tales normas (45).

Ello dio lugar a que finalmente se haya operado el cambio normativo adecuado para que dejen de existir dudas sobre la atribución de tal competencia (46). La misma claridad en la habilitación se produjo respecto a otra entidad que ejerce competencias similares: la CNMV (47). Sin embargo, el ICAC no ha corrido la misma suerte, como ya hemos tenido ocasión de acreditar, aunque estamos abocados, sin duda, a un cambio legislativo en este sentido.

Como consecuencia de todo lo que venimos afirmando, hemos de concluir que el principio de especialidad permitiría la atribución de competencias normativas al ICAC, siempre que se encuentre habilitado de manera expresa por una ley, en la medida en que el desarrollo de la normativa contable es una materia técnica que precisa de una indudable especialización y cualificación. De hecho, como ya hemos señalado, el ICAC no es el único organismo que puede elaborar normas contables con efectos frente a terceros.

Ahora bien, aunque tales entes puedan asumir en el plano abstracto competencias normativas, ha de respetarse ciertos límites. El más importante de ellos es, a nuestro juicio, que dicha atribución de competencias para dictar normas con eficacia frente a terceros sólo debe ocurrir cuando la índole de la función lo requiera, cuando resulte necesario para que se puedan ejecutar las funciones que dichos organismos tienen encomendadas. La atribución de funciones de esta naturaleza se ha de interpretar, pues, de forma restrictiva (48).

(45) Esta polémica se expone con brillantez jurídica en los trabajos de los profesores PARADA VÁZQUEZ, J. R.: «Valor jurídico...», *op. cit.* y FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T. R.: «Los poderes normativos...», *op. cit.*

(46) En este sentido, el artículo 48 de la Ley 26/1988, de 29 de julio, sobre Disciplina e Intervención de las Entidades de Crédito, facultó expresamente al Banco de España para establecer y modificar las normas de contabilidad y los modelos a los que deberán ajustarse las cuentas anuales de las entidades de crédito, así como los estados consolidados previstos en la Ley 13/1985, de 25 de mayo. A estos efectos, la disposición adicional 8.ª de la Ley 26/1988 realizó una expresa atribución de potestad normativa, al señalar que «podrá dictar las disposiciones necesarias para el desarrollo o ejecución de la regulación contenida en las disposiciones generales aprobadas por el Gobierno, por el Ministerio de Economía y Hacienda, siempre que, además, dichas normas le habiliten expresamente para ello».

(47) El artículo 15 de la Ley 24/1988 establece que «la CNMV, para el adecuado ejercicio de las competencias que le atribuye la presente ley, podrá dictar las disposiciones que exija el desarrollo y la ejecución de las normas contenidas en los Reales Decretos aprobados por el Gobierno o en las Órdenes del Ministerio de Economía y Hacienda, siempre que estas disposiciones le habiliten de modo expreso para ello». Por su parte, en cuanto a la competencia normativa específica en materia contable en relación con las entidades sometidas a la supervisión de la CNMV, el artículo 86.2 de la Ley 24/1988 establece lo siguiente: «Sin perjuicio de lo establecido en el título III del libro I del Código de Comercio, se faculta al Ministro de Economía y Hacienda y, con su habilitación expresa, a la CNMV para, previo informe del ICAC, establecer y modificar en relación con las entidades citadas en el número anterior [sociedades y agencias de valores, sociedades rectoras de las bolsas de valores, etc.] las normas contables y los modelos a que deben ajustar sus estados financieros...».

(48) En este sentido, FERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, T. R.: «Los poderes normativos...», *op. cit.*, pág. 25: «El poder reglamentario de estas autoridades y órganos de la Administración es, pues, un poder derivado y, en cierto sentido, excepcional, necesitado siempre de expresas habilitaciones legales, sujetas, en razón de su misma excepcionalidad, a interpretación estricta».

En este sentido, el ICAC desarrolla dos grandes bloques de funciones. Por un lado, las que se refieren a la normalización contable y, por otra, las que corresponden a la auditoría contable. A nuestro juicio, la función normativa del ICAC no está justificada en relación con las normas que desarrollan los criterios y principios contables contenidos en el PGC. Probablemente, la competencia en este ámbito de otros organismos, como el Banco de España y la CNMV, pueda estar más justificada, dada la urgencia de alguna de las actuaciones que estas entidades deben desarrollar y la agilidad con la que deben desempeñarla. No obstante, estas situaciones no se reproducen en lo relativo a la competencia del ICAC para desarrollar el PGC.

Como sucede en otros casos, significativamente en los supuestos de adaptaciones sectoriales del PGC, la labor del ICAC podría reducirse a una mera propuesta de borradores de Órdenes Ministeriales (49). Con esta potestad quedaría asegurada la función que cumple el ICAC en la normalización contable, por lo que no es necesario que asuma competencias normativas en sentido propio en dicho ámbito. Por tanto, la potestad reglamentaria de este organismo debería quedar reducida a los aspectos organizativos y a la elaboración de las normas técnicas de auditoría (50). En cualquier caso, ésta es una opción que le corresponde tomar al legislador que, en un plano abstracto, podría atribuir dicha competencia en el ICAC en virtud del principio de especialidad.

Para finalizar con esta cuestión, hemos de reconocer que el TS ha tratado de reforzar el papel del ICAC, lo cual es de suyo un mal síntoma, pues quien tiene que llevar a cabo dicho reforzamiento es el legislador. Sólo la deficiente regulación de las normas que distribuyen la competencia normativa en materia contable ha obligado al TS a salvar, con mayor o menor fortuna, la validez jurídica de las disposiciones que dicta el ICAC. Por tanto, es al legislador a quien compete modificar el estado de cosas que hemos descrito, atribuyendo al ICAC el papel que verdaderamente le corresponda en la actualidad y otorgándole las competencias necesarias para que pueda desempeñar las funciones que se le otorguen sin los sobresaltos y la inseguridad jurídica de los últimos tiempos.

(49) De hecho, el Real Decreto 302/1989, de 17 de marzo, por el que se aprueba el Estatuto del ICAC, señala entre las funciones del ICAC «el establecimiento de los criterios de desarrollo de aquellos puntos del PGC y de las adaptaciones sectoriales del mismo que se estimen convenientes para la correcta aplicación de dichas normas que se publicarán en el Boletín del Instituto». De ello se deduce que dicha norma en ningún caso había previsto capacidad normativa propia en tales puntos al ICAC, pues situó en el mismo plano los criterios de desarrollo del PGC que las adaptaciones sectoriales del mismo -aunque posteriormente el Real Decreto 1643/1990 ha establecido una regulación diferente a ambos supuestos-. Además, a efectos de la publicidad de dichas normas, tan sólo se previó la publicación de las mismas en el Boletín del propio organismo, lo que impediría su consideración de norma jurídica de obligado cumplimiento. Parece, por tanto, que la intención era que, en ambos casos, tan sólo se emitieran borradores de normas contables, pero sin que el ICAC tuviera competencia normativa directa.

Por otra parte, el artículo 4.3 del Real Decreto 302/1989 establece que «contra las resoluciones que dicte el Presidente [entre las que se incluyen las que se dicten en desarrollo del PGC] podrá interponerse recurso de alzada ante el Ministerio de Economía y Hacienda [en la actualidad, recurso ordinario], cuya resolución pondrá fin a la vía administrativa». No obstante, la naturaleza de disposición reglamentaria de tales Resoluciones no casa de ningún modo con la posibilidad de entablar contra ellas recurso administrativo, pues la potestad reglamentaria la controlan los tribunales (art. 106.1 CE).

(50) En este sentido, el artículo 22 de la Ley 19/1988, de 12 de julio, dispone que corresponde al ICAC «el control y **disciplina** del ejercicio de la actividad de auditoría de cuentas regulada en esta Ley y de los auditores de cuentas».

3.2. Los trámites y requisitos formales para la elaboración de las Resoluciones de desarrollo del PGC.

La STSJ de Madrid de 1994 estableció que en caso de que se entienda que las Resoluciones del ICAC son normas de eficacia externa se habría vulnerado el procedimiento de elaboración de disposiciones de carácter general (51). No obstante, el TS ha exonerado a las Resoluciones del ICAC del cumplimiento de los trámites necesarios para la aprobación de disposiciones de carácter general.

La cuestión presenta numerosos problemas, cuya resolución no es siempre fácil. Si se reconoce la eficacia externa de tales disposiciones, éstas afectarán a los derechos y obligaciones de los sujetos a los que se dirigen, por lo que la sujeción de tales normas a un proceso formal de elaboración permite preservar en mayor medida los intereses de los sujetos que entran dentro de su ámbito de aplicación. En este sentido, las formas en Derecho no son accidentales. El sentido de las normas que regulan la elaboración de disposiciones de carácter general es realizar un control previo sobre la legalidad, acierto y oportunidad de las mismas.

En cualquier caso, en cuanto a los defectos de procedimiento, el principio de proporcionalidad obliga a distinguir entre una irregularidad formal no invalidante y una omisión de un trámite esencial establecido en garantía de los intereses públicos y de los administrados (52). Sólo este último caso daría lugar a la nulidad de la norma (53), pues supone la vulneración de una norma de rango superior, ya que incluso en los casos en los que se viola una norma de procedimiento se está haciendo lo propio con la norma de rango legal que lo establece (54).

-
- (51) El Tribunal señala en el FJ 5.º lo siguiente: «El ropaje de esas normas no es el apropiado, dada la eficacia externa que con ellas se pretende. Con ello se vulnera el procedimiento *ad hoc* establecido en los artículos 129 a 132 de la Ley de Procedimiento Administrativo, sobre elaboración de disposiciones de carácter general».
- (52) En este sentido, hay que destacar la STS de 17 de junio de 1974: «Que la tesis de la sanción extrema de la nulidad absoluta en todo caso de vicio de procedimiento (...) supone un tratamiento igualitario de toda infracción, tratamiento que rompe con la proporcionalidad entre la vulneración y la sanción legal e introduce en el sistema de defensa del orden jurídico una equiparación en situaciones que se presentan como muy distintas y reclaman una valoración diferente». Más recientemente, *vid.* la STS de 11 de febrero de 1991 (FJ 3.º).
- (53) En contra de que se pueda distinguir entre mera irregularidad y vicio de carácter invalidante, GÓMEZ-FERRER MORANT, R.: «Nulidad de reglamentos y actos dictados durante su vigencia», Civitas, REDA, n.º 14, 1977, quien señala que «la disposición general es un acto jurídico de la Administración que está constituido por diversos elementos (competencia, procedimiento, fin, contenido, forma, etc.); por ello, la disposición general es contraria a la Ley -y por ende nula de pleno derecho- cuando vulnera cualquiera de tales elementos (...) El TS en su jurisprudencia más reciente no llega, sin embargo, a esta misma conclusión, especialmente por lo que respecta a los vicios de procedimiento (...) Debemos ahora preguntarnos si esta solución es correcta. Y a mi entender la respuesta negativa se impone, porque la disposición general -como admite la propia jurisprudencia- es un acto jurídico unitario (que no puede identificarse pues, de forma exclusiva, con su contenido). Por ello, la disposición es contraria a la Ley cuando lo es alguno de sus elementos, por lo que resulta claro que una infracción en materia de procedimiento (regulado por norma con rango de ley) da lugar a que el reglamento sea contrario a la ley y, en consecuencia, nulo de pleno derecho».
- (54) Así, la STS de 18 de febrero de 1992 señala lo siguiente: «Porque al ejercer la potestad reglamentaria como requisito esencial para su validez, se ha incurrido en una causa de esta naturaleza -de nulidad- infringiendo una norma de superior rango, y ello, tanto por su contenido como por no ajustarse al procedimiento establecido para elaborarla [Sentencia de 3 de febrero de 1968 (RJ 1968\806)] puesto que, en definitiva el procedimiento de elaboración de los Reglamentos lo establece una Ley».

Ahora bien, no se puede exigir el mismo grado de cumplimiento de tales requisitos formales en todas las fases del desarrollo normativo. Aunque es cierto que en cualquiera de ellas se puede producir una vulneración de los mencionados principios, no se puede exigir el mismo rigor formal a un reglamento ejecutivo de una ley, que a desarrollos posteriores de éste.

Atendiendo a los mencionados criterios de orden general, podemos hacer una valoración del correcto cumplimiento de los distintos trámites formales en la elaboración de la Resolución del ICAC de 21 de enero de 1992, así como de los argumentos utilizados por el TS en la Sentencia de 27 de octubre de 1997:

- 1.º En cuanto al trámite de audiencia corporativa a entidades con interés directo, el TS establece en el FJ 4.º que dicho requisito queda limitado a «Asociaciones o Colegios Profesionales que no sean de carácter voluntario y representen intereses de carácter general o corporativo». Por tanto, la falta de audiencia a la Asociación Española de Leasing no produce la vulneración del procedimiento, en la medida en que dicha Asociación tiene carácter voluntario, lo que constituye una doctrina jurisprudencial reiterada (55). Tan sólo se podría considerar un trámite necesario cuando la falta de concurso de los titulares de intereses colectivos dé lugar a que la Administración actúe sin tener los elementos de juicio necesarios para asegurar un resultado adecuado (56), lo cual, evidentemente, no acontece en el supuesto que estamos analizando.
- 2.º En relación con la falta del informe de la Secretaría General Técnica y de dictamen del Consejo de Estado, el Tribunal estima que no son necesarios para la válida aprobación de las Resoluciones del ICAC, pues dichos trámites se cumplieron en la elaboración del Real Decreto 1643/1990, donde se autorizaba al ICAC a dictar tales Resoluciones. En dicho momento ya se informaba sobre la potestad normativa del ICAC, por lo que no resulta necesario exigir de nuevo esas informaciones al elaborar cada Resolución (57).

(55) A estos efectos, la doctrina del TS es del siguiente tenor: «Solamente ha de exigirse esta audiencia cuando se trate de asociaciones o colegios profesionales que no sean de carácter voluntario y representen intereses de carácter general o corporativo». «Por consiguiente, las asociaciones empresariales, en cuanto amparadas en el artículo 22 CE, podrán ser oídas, si lo solicitan, en el procedimiento de elaboración de disposiciones de carácter general que afecten a los intereses que son propios de cada una (art. 7 CE), pero dados su origen voluntario y su multiplicidad y como viene señalando la jurisprudencia (Sentencia de 5 de febrero de 1990), no pueden pretender que la Administración conozca su existencia y otorgue el trámite de audiencia a todas las asociaciones empresariales, constituidas e inscritas en cualquier punto de la geografía nacional, por limitado que sea su ámbito de aplicación, que puedan estar interesadas en el contenido de la disposición, máxime cuando, como sucede en el presente caso, ésta puede afectar a numerosas entidades empresariales y financieras relacionadas con el sector...» [SSTS de 19 de enero de 1991, 8 de mayo (Sala Especial del art. 61 LOPJ) y 6 de julio de 1992, 16 de junio de 1993, y 3 de noviembre de 1994, entre otras].

(56) En este sentido, se puede ver la STS de 18 de diciembre de 1985.

(57) En el FJ 4.º, el TS señala lo siguiente: «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 1643/1990, de 20 de diciembre, que autorizó al ICAC a dictar la resolución recurrida. En la elaboración de aquel Real Decreto se cumplimentaron 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

Respecto al trámite del informe de la Secretaría General Técnica, es criterio jurisprudencialmente asentado que no es preceptivo cuando exista un informe de otro órgano equivalente. En este caso, dicho trámite se podría considerar cumplido por el informe del Comité Consultivo del ICAC, que debe informar de modo preceptivo en relación con las Resoluciones que se dicten en desarrollo del PGC (58).

Sin embargo, respecto al informe del Consejo de Estado la cuestión es más controvertida. La doctrina tradicional del TS señala que dicho informe constituye un trámite ineludible en los casos en que sea preceptivo, por lo que resulta un vicio no convalidable, al tratarse de una cuestión de orden público (59). Por tanto, en caso de omisión, la norma será nula, aun cuando en lo demás la disposición esté perfectamente ajustada al ordenamiento jurídico, al margen, pues, de su legalidad material (60). No obstante, en ocasiones el TS ha mantenido la teoría contraria con el objeto de evitar la eliminación de las situaciones jurídicas creadas al amparo de una norma reglamentaria cuya legalidad material no se discute, pues ello puede dar lugar a más problemas que beneficios (61). En cualquier caso, esta última doctrina ha de entenderse superada.

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 PGC. 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 CE, no reclaman en el presente caso exigir nuevamente esas informaciones, por haberse ya cumplido las solemnidades procedimentales exigidas (SSTS de 12 de abril de 1994 y 13 de marzo de 1997)».

- (58) El artículo 5.2 del Real Decreto 302/1989, de 17 de marzo, por el que se aprueba el Estatuto y la estructura orgánica del ICAC, establece que «corresponde al Comité Consultivo, en el ejercicio de sus funciones de asesoramiento, las facultades de estudio, informe y propuesta en relación con las materias incluidas en el ámbito de funciones propias del Instituto». Por su parte, el apartado 3.º de dicho artículo establece que «preceptivamente deberán ser sometidos por el Presidente a informe del Comité consultivo todos aquellos asuntos relacionados con las siguientes materias: (...) c) Los criterios de desarrollo de aquellos puntos del PGC y de las adaptaciones sectoriales del mismo que se estimen convenientes para la correcta aplicación de dichas normas. d) Propuestas de modificaciones legislativas o reglamentarias que se eleven al Ministro de Economía y Hacienda en relación con el perfeccionamiento y la actualización permanentes de la planificación contable y de la actividad de auditoría de cuentas».
- (59) *Vid.*, entre otras, las Sentencias de 19 de octubre, 6 y 12 de noviembre y 22 de diciembre de 1962; 12 de marzo de 1963; 25 de febrero de 1969; 22 de abril de 1974; 18 de marzo de 1981; 15 de octubre de 1982 y la de 19 de julio de 1984.
- (60) Así, la Sentencia de la Sala Especial de la Ley Orgánica del Poder Judicial TS de 10 de mayo de 1989 afirma lo siguiente: «No es correcto, pues, volatilizar esta cautela previa, que consiste en el análisis conjunto de cada disposición general, mediante su confusión con el control judicial posterior configurado en el artículo 106 de la primera de nuestras leyes, casi siempre casuístico o fragmentario y siempre eventual, normalmente tardío y, en definitiva, escasamente eficaz, que más de una vez se ha producido cuando la norma reglamentaria ha sido derogada y sustituida por otra o lleva años en vigor, produciendo los correspondientes efectos. La intervención preceptiva del Consejo de Estado no se queda por tanto en mero formalismo, corrupción o perversión de la forma, sino que actúa como una garantía profiláctica, preventiva, para asegurar en lo posible el imperio de la ley, propio de un Estado de Derecho». Ésta es también la postura del Consejo de Estado. Así, en la Moción sobre la consulta al Consejo de Estado de los Reglamentos ejecutivos de las leyes, señala que el Consejo «desarrolla en estos casos una función fundamental de control interno (y previo) de la legalidad de los reglamentos, sin perjuicio del posterior control externo (y *ex post*) reservado a los Tribunales Contencioso-Administrativos», afirmando que el dictamen tiene la condición de preceptivo y previo, constituyendo un requisito esencial y de orden público para la validez del reglamento ejecutivo (*vid.*, *RAP*, n.º 69, 1972, pág. 469 y ss., y en Recopilación de doctrina legal del Consejo de Estado, 1968-1969, pág. 42 y ss.).
- (61) En este sentido, las SSTS de 7 de mayo y de 2 de junio de 1987, confirmada por la Sentencia de la Sala Especial de Revisión de 29 de octubre de 1987. En dichas sentencias se priva de la sanción de nulidad a los reglamentos dictados en ejecución de ley sin previo dictamen del Consejo de Estado: «... y es el caso que el informe del Consejo de Estado

En cuanto a si el informe resulta o no preceptivo en relación con las Resoluciones del ICAC, hemos de realizar una serie de consideraciones. Para comenzar, hemos de partir de lo dispuesto en la Ley Orgánica del Consejo de Estado, de 22 de abril de 1980, que en su artículo 22.3 (62) señala que la Comisión Permanente de dicho órgano consultivo deberá ser oído en «los Reglamentos o disposiciones de carácter general que se dictan en ejecución de las leyes así como en sus modificaciones». La duda en este caso es si dicho informe resulta preceptivo sólo en relación con el primer desarrollo de la ley, es decir, lo que en sentido propio podríamos llamar como un reglamento de ejecución de la ley (63), o si afecta a cualquier desarrollo posterior (disposiciones administrativas que desarrollen a otro reglamento de superior jerarquía). Cabrían, pues, dos opciones distintas:

En primer lugar, teniendo en cuenta la importante función que cumple tal órgano (64), cuando se trate del ejercicio de la potestad reglamentaria de la Administración del Estado, la conclusión sería que el control de la legalidad de las disposiciones dictadas debería realizarse cualquiera que sea la fase de desarrollo normativo (65). Por tanto, dicho dictamen tendría que emitirse siempre que la disposición tenga eficacia externa para preservar los intereses de los sujetos que caen dentro del ámbito de aplicación de la norma, así como el cumplimiento, de manera anticipada, del principio de legalidad.

es un trámite que tiene por finalidad efectuar *ex ante* un control de la legalidad de la norma que se pretende elaborar. Y como ya queda razonado que esa legalidad ha sido escrupulosamente respetada, sería atentar al principio de economía procesal que este tribunal renunciara a ejercitar el control que le corresponde *ex post*, para que el Consejo de Estado venga a decir lo que aquí se puede decir y se ha dicho: que no hay obstáculo a que la norma se dicte como se ha dictado». Por otro lado, señala que «resulta imposible encontrar en el ordenamiento en vigor apoyatura alguna en favor de la tesis de que el Reglamento ejecutivo necesite para su perfección de la concurrencia de dos voluntades, la del Consejo de Estado y la del Gobierno».

(62) *Vid.* también el artículo 10.6 LRJAE.

(63) La STC 18/1982, de 4 de mayo, define los reglamentos ejecutivos como «aquellos que están directa y concretamente ligados a una ley, a un artículo o artículos de una ley o a un conjunto de leyes, de manera que dicha ley (o leyes) es completada, desarrollada, pormenorizada, aplicada y cumplimentada o ejecutada por el reglamento».

(64) AROZAMENA SIERRA, J.: «La función consultiva del Consejo de Estado», *Documentación Administrativa*, n.º 226, 1991, pág. 145, quien señala que «el ejercicio, pues, de la función consultiva se inserta, como control previo, en el procedimiento de la formación del reglamento, y tiende a garantizar, con su contribución, al mejor logro, en el contenido y en la forma, de la disposición reglamentaria, esto es, el Consejo de Estado coopera, desde su posición institucional, a conferir a la norma las ineludibles exigencias de constitucionalidad y legalidad y el perfeccionamiento técnico-normativo».

La Sentencia de la Sala Especial de Revisión de 10 de mayo de 1989 señala lo siguiente: «El Consejo de Estado, cuya subsistencia aparece recogida en el artículo 107 CE, cumple en el aspecto que ahora nos ocupa un control preventivo de la potestad reglamentaria, para conseguir que se ejerza con el máximo ajuste a la Ley y al Derecho respetando así el principio de jerarquía normativa consagrado constitucionalmente (art. 9)».

(65) En este sentido, PARADA VÁZQUEZ, J. R.: «Valor jurídico...», *op. cit.*, pág. 319, señala en relación con las disposiciones emanadas del Banco de España que «estas exigencias procedimentales son de aplicación a todas las regulaciones administrativas sobre las relaciones crediticias, y tanto al acuerdo y decisión primaria del Gobierno, cuya naturaleza reglamentaria es innegable, como a las Órdenes del Ministerio de Economía, y a los desarrollos últimos del Banco de España».

Esta posición, que podría ser calificada como de más formalista, es la que, paradójicamente, trata de preservar en mayor medida los principios materiales. Es cierto que el principio de jerarquía siempre va a aparecer como garante de que el desarrollo normativo haya respetado las normas de superior rango, y va a permitir, en última instancia, el control jurisdiccional de tal norma. No obstante, la existencia de un control previo de la legalidad y oportunidad de la disposición puede evitar que se aplique una norma ilegal durante el tiempo en que un Tribunal puede conocer el asunto. Por otra parte, la incidencia en la fiscalidad puede determinar una mayor pulcritud en el cumplimiento de tales trámites, como tendremos ocasión de analizar más adelante.

En segundo lugar, se podría evitar tal formalidad si se considera que el dictamen del Consejo de Estado tan sólo es necesario cuando se trate de un primer desarrollo de la ley o de sus modificaciones. Las posibles desviaciones que se produzcan en el segundo desarrollo en relación con el reglamento de ejecución tendrán una importancia menor, por lo que no será necesario el control previo de legalidad. En cualquier caso, el principio de jerarquía aparecerá siempre como garante de los derechos de los sujetos afectados por la norma. Ahora bien, esta teoría podría favorecer la práctica de vaciar de contenido el primer reglamento, que tan sólo establecería cláusulas genéricas, produciéndose el verdadero desarrollo de la ley a través de un segundo reglamento, que ya no tendría que observar el trámite de informe por el Consejo de Estado. En tales casos, pensamos que el trámite de informe preceptivo debería considerarse en relación con el verdadero desarrollo de la ley, que sería el segundo reglamento dictado. En cualquier caso, el carácter ejecutivo o no de un reglamento lo determinarán finalmente los Tribunales, sin que sea un obstáculo para una u otra consideración que se trate de un primer o un segundo desarrollo de la ley.

La aplicación de una teoría u otra tendrá menos importancia cuando el reglamento haya vulnerado el principio de jerarquía, pues en cualquier caso, exista o no informe del Consejo de Estado, la disposición, en todo aquello en que haya cometido tal exceso será nula de pleno derecho. La cuestión tiene trascendencia cuando la norma es perfectamente válida, pues a pesar de ello, en virtud de la primera teoría, habría que declarar la nulidad de la disposición.

A nuestro juicio, en relación con las disposiciones emanadas del ICAC en desarrollo del PGC, el informe del Consejo de Estado no debe constituir un trámite esencial del procedimiento, pues el PGC contiene el suficiente grado de concreción como para considerar que en los desarrollos posteriores por el ICAC el control previo de legalidad no constituye una cuestión de orden público, invalidante de la disposición. Por tanto, en estos casos pensamos que el principio de jerarquía es suficiente para velar por los derechos de los sujetos que se vean afectados por tales normas. Además, como ha señalado el TS, no es preciso que el Consejo de Estado se pronuncie en cada Resolución sobre la competencia del ICAC, pues sobre ello ya se pronunció al realizar el dictamen sobre el PGC.

Por último, a efectos de la publicidad, el Real Decreto 302/1989 tan sólo previó la publicación de los criterios de desarrollo del PGC en el Boletín Oficial del propio Instituto. No obstante, la publicación de las normas en el BOE es un requisito para la validez de las mismas (66), pues así hay que entender el requisito de la publicidad contenido en el artículo 9.3 CE, y explicitado en el artículo 52.1 LRJ-PAC. De todos modos, hay que tener en cuenta que todas las Resoluciones del ICAC han sido objeto de publicación en el BOE, como recogemos en el epígrafe siguiente, por lo que no se puede entender vulnerado el mencionado requisito de la publicidad.

3.3. Contenido y enumeración de las Resoluciones.

Al amparo de la disposición final 5.ª del Real Decreto 1643/1990, de 20 de diciembre, el ICAC ha emitido una serie de Resoluciones que o bien desarrollan la Quinta Parte del PGC, relativa a las Normas de valoración, o bien fijan criterios de contabilización o definen conceptos contables empleados en normas de esta naturaleza. Siguiendo un orden estrictamente cronológico, podemos mencionar las siguientes:

- Resolución de 16 de mayo de 1991 (BOICAC n.º 5/BOE de 18 de enero de 1992), por la que se fijan criterios generales para determinar el «importe neto de la cifra de negocios».
- Resolución de 30 de julio de 1991 (BOICAC n.º 6 y 7/BOE de 18 de enero de 1992), por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado material.
- Resolución de 25 de septiembre de 1991 (BOICAC n.º 7/BOE de 18 de enero de 1992), por la que se fijan los criterios para la contabilización de los impuestos anticipados en relación con la provisión para pensiones y obligaciones similares.
- Resolución de 21 de enero de 1992 (BOICAC n.º 8 y 9/BOE de 7 de abril), por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado inmaterial.
- Resolución de 30 de abril de 1992 (BOICAC n.º 9/BOE de 18 de junio), sobre algunos aspectos de la norma de valoración número dieciséis del PGC, relativa a la contabilización del Impuesto sobre Beneficios.
- Resolución de 27 de julio de 1992 (BOICAC n.º 10/BOE de 4 de noviembre), sobre criterios de contabilización de las participaciones en los Fondos de Inversión en Activos del Mercado Monetario (FIAMM).

(66) En este sentido, PARADA VÁZQUEZ, J. R.: «Valor jurídico...», *op. cit.*, pág. 319, señala que «la jurisprudencia en este punto ha sido constante en la afirmación de la ineficacia de las disposiciones generales no publicadas y en la invalidez de los actos administrativos que en ellas se fundamentan. La misma jurisprudencia ha tenido ocasión de distinguir entre publicidad o anuncio de las normas en los medios de comunicación social, e incluso de su publicación en otros boletines oficiales, de su publicación, propiamente dicha, en el Boletín Oficial del Estado. Sólo la inserción en este último se entiende que cumple plenamente con el requisito de la publicidad» (Sentencias de 4 de mayo de 1964 y 7 de diciembre de 1962).

- Resolución de 27 de julio de 1992 (BOICAC n.º 10/BOE de 4 de noviembre), por la que se dictan normas de valoración de participaciones en el capital derivadas de aportaciones no dinerarias en la constitución o ampliación del capital de sociedades.
- Resolución de 16 de diciembre de 1992 (BOICAC n.º 11/BOE de 30 de diciembre), por la que se desarrollan algunos criterios a aplicar para la valoración y el registro contable del Impuesto General Indirecto Canario (IGIC).
- Resolución de 20 de diciembre de 1996 (BOICAC n.º 28/BOE de 4 de marzo de 1997), por la que se fijan criterios generales para determinar el concepto de patrimonio contable a efectos de los supuestos de reducción de capital y disolución de sociedades regulados en la legislación mercantil.
- Resolución de 20 de enero de 1997 (BOICAC n.º 29/BOE de 3 y 22 de marzo), por la que se desarrolla el tratamiento contable de los regímenes especiales en el Impuesto sobre el Valor Añadido y en el Impuesto General Indirecto Canario.
- Resolución de 9 de octubre de 1997 (BOICAC n.º 31/BOE de 6 de noviembre), sobre algunos aspectos de la Norma de valoración decimosexta del PGC, que deroga la Resolución de 30 de abril de 1992.

3.4. Su consideración como derecho contable de obligado cumplimiento y su aplicación para la determinación de la base imponible del IS.

Como hemos analizado en los epígrafes anteriores, el TS ha establecido, por un lado, que la habilitación a dicho organismo es suficiente, y por otro, que los trámites formales se han cumplido de modo adecuado. En conclusión, del pronunciamiento del TS se desprende que las Resoluciones del ICAC tienen carácter de norma jurídica con eficacia externa. En la medida en que son normas válidas son de obligado cumplimiento para todas los empresarios que deban llevar contabilidad de acuerdo con el Código de Comercio, que deberán cumplir lo dispuesto en las mismas en la medida en que no contradigan el PGC u otras normas de rango superior. En definitiva, en cuanto que disposición reglamentaria, las Resoluciones del ICAC tan sólo tendrán que respetar los límites propios de todo reglamento, y en particular, el principio de jerarquía normativa (67).

Ahora bien, la aplicabilidad de dichas normas al ámbito tributario no es un efecto inmediato de la sentencia. En este sentido, cabrían dos posturas distintas:

(67) Vid. FJ 5.º de la STS de 27 de octubre de 1997.

En primer lugar, se puede defender que en la medida en que las Resoluciones del ICAC forman parte del derecho contable de obligado cumplimiento, tendrán directa aplicación a efectos de la determinación de la base imponible del IS. De este modo, la sentencia analizada tendría una indudable repercusión en el ámbito tributario.

En segundo lugar, sería admisible que las Resoluciones del ICAC tuvieran relevancia tan sólo para la determinación del resultado contable, pero no para la cuantificación de la base imponible. Para llegar a esta conclusión es preciso distinguir entre la validez de la norma, que es lo que ha reconocido el TS, y su eficacia. Las Resoluciones del ICAC serían, desde este punto de vista, válidas y eficaces dentro del ámbito que es propio, o sea, la definición de las relaciones contables, pero no producirían efectos en el ámbito tributario (68).

De otro modo se estaría permitiendo que el desarrollo reglamentario de una norma de naturaleza fiscal, que afecta a la capacidad económica de los sujetos pasivos del impuesto, sea establecido por un organismo autónomo, que ni siquiera está habilitado expresamente para ello. ¿Se admitirían verdaderos desarrollos de leyes fiscales, y en especial del IS, a través de Circulares o Resoluciones de la AEAT (69)? ¿Bastaría con que existiera una habilitación legal para ello? ¿No se reconducirían dichas normas al ámbito de las disposiciones interpretativas? Lo cierto es que se abren muchos y nuevos interrogantes para los que no existe una respuesta clara.

Probablemente, reconocer a las Resoluciones del ICAC trascendencia en el ámbito fiscal supone desbordar el ámbito competencial propio de dicho órgano y puede dar lugar a una no deseada interferencia de las normas fiscales sobre las contables. Podría suceder de este modo que el mencionado organismo regule una determinada materia teniendo en cuenta no las repercusiones que puede tener en las relaciones contables y en la imagen fiel del patrimonio y los resultados de las empresas, sino la incidencia en la fiscalidad de las mismas.

Por otra parte, si las Resoluciones del ICAC se tomaran en consideración para la determinación de la base imponible del IS, los trámites del procedimiento de elaboración de tales disposiciones deberían tener un carácter formal, *ad solemnitatem*, al incidir sobre la capacidad económica de los sujetos pasivos de dicho impuesto (70). Ya hemos señalado las dudas existentes en cuanto

(68) Recordemos que parte de la doctrina ha restringido aún más el ámbito de eficacia de estas normas, que sólo obligarían al auditor al emitir su informe, aunque ya hemos señalado que no estamos de acuerdo con dicha opinión.

(69) No obstante, hemos de tener en cuenta que la AEAT ha emitido en los últimos años numerosas normas con eficacia externa, que afectan a derechos y obligaciones de terceros, como las normas sobre entidades colaboradoras, aunque lo cierto es que no tienen directa incidencia sobre la determinación de la carga fiscal.

(70) Así, la STS de 15 de julio de 1991 señala en el FJ 5.º lo siguiente: «Dado el carácter jurídico-normativo del Índice, el procedimiento de su elaboración, como todos los de elaboración de disposiciones generales de categoría inferior a la ley, es de marcado signo formal, *ad solemnitatem*, al constituir elemento determinante de una base impositiva para incidir en la capacidad tributaria de los sujetos, por lo que la omisión de trámites esenciales o el cumplimiento defectuoso de los mismos, en cuanto con ellos se pretende asegurar la legalidad, el acierto y la oportunidad del producto normativo final, provoca necesariamente la nulidad radical de la disposición o Índice». En el mismo sentido, la STS de 30 de octubre de 1991, FJ 3.º.

a si tales disposiciones debían seguir el procedimiento de elaboración de disposiciones de carácter general, para producir efectos en el ámbito que le es propio. Ahora bien, la eficacia sobrevenida de tales disposiciones en el ámbito fiscal obligaría a la observancia de un mayor rigor formal en la aprobación de tales normas para que puedan tener incidencia en el IS. Por tanto, el incumplimiento de los trámites esenciales en la elaboración de disposiciones de carácter general no supone la invalidez de dichas normas, que podrán seguir desplegando efectos contablemente, pero sí la ineficacia de tales disposiciones a efectos de la determinación de la base imponible del IS. De nuevo tendríamos que distinguir entre validez y eficacia, produciendo efectos distintos en el ámbito contable y fiscal.

Además, hay que señalar que la mayor parte de las objeciones que hemos realizado a efectos de la recepción de las Resoluciones del ICAC como disposiciones eficaces para la determinación de la base imponible del IS, son aplicables prácticamente a casi todo el derecho contable actual. Realmente, existen dos cuestiones de enorme importancia, sobre las cuales de momento sólo se ha pronunciado un pequeño sector de la doctrina. En primer lugar, la valoración sobre el método que introduce el artículo 10.3 LIS, y que supone considerar a las normas contables como reguladoras del núcleo esencial de la base imponible. En segundo lugar, es preciso tener en cuenta que la mayor parte de esas normas tienen carácter reglamentario, por lo que la incidencia de las mismas en la fiscalidad de las sociedades puede ser contraria al principio de legalidad. Dada la trascendencia de estas cuestiones dedicaremos en el próximo número de esta Revista un artículo monográfico sobre el tema.

En cualquier caso, habría que plantearse cuáles son los efectos de la aceptación o no de las Resoluciones del ICAC como derecho contable de obligado cumplimiento al objeto de la determinación de la base imponible del IS. Al respecto, podemos efectuar la siguiente clasificación de las Resoluciones emitidas, hasta el momento, por el ICAC:

- a) Resoluciones del ICAC sin incidencia en la base imponible del IS.
- b) Resoluciones del ICAC con incidencia en la base imponible del IS.

Las Resoluciones del ICAC que no inciden en la determinación de la base imponible del IS son aquellas que fijan criterios para el tratamiento contable de partidas que no son gastos o ingresos a efectos fiscales como el IS, el IVA, el IGIC, o bien especifican los criterios para transacciones que son objeto de regulación por parte de la LIS.

Respecto a aquellas Resoluciones del ICAC que tienen trascendencia en la base imponible del IS, la repercusión viene determinada por la falta de regulación en la LIS de los aspectos contemplados en esas disposiciones. Después de analizar las diferentes Resoluciones dictadas por el ICAC podemos apuntar que, en la medida en que las mismas limitan la flexibilidad contenida en el PGC en determinados aspectos, su aceptación a efectos fiscales supondría un claro perjuicio para el sujeto pasivo. En efecto, si las Resoluciones del ICAC no tienen carácter obligatorio, ante determinadas

transacciones en las que el PGC establece distintas soluciones para el mismo hecho contable o no concreta cuál es el tratamiento contable específico, el sujeto podría elegir cualquiera de las propuestas, siempre y cuando, ello conlleve ofrecer la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa, siendo la regulación contable emanada de las Resoluciones del ICAC una propuesta más entre las que elegir.

Recogemos a continuación, a modo de ejemplo, dos casos en los que las Resoluciones del ICAC al limitar la flexibilidad del PGC perjudican al sujeto pasivo del IS:

1. La Resolución de 16 de mayo de 1991 fija los criterios generales para la determinación del importe neto de la cifra de negocios. Este aspecto tiene una gran importancia desde el punto de vista fiscal, en la medida en que es el criterio empleado, por ejemplo, para la aplicación de los incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión, tal como se señala en los artículos 122 a 127.bis LIS.

El PGC contempla en la normas de elaboración de las cuentas anuales contenidas en la Cuarta Parte del mismo que «el importe neto de la cifra de negocios se determinará deduciendo del importe de las ventas de los productos y de las prestaciones de servicios, correspondientes a las actividades ordinarias de la empresa, el importe de las bonificaciones y demás reducciones sobre las ventas y el del impuesto sobre el valor añadido y otros impuestos directamente relacionados con las mismas» (Norma 9.ª). Como puede comprobarse no se dice nada al respecto a las subvenciones que se conceden a la empresa en función de las unidades de producto vendidas. Esta cuestión sí es determinada por la citada Resolución del ICAC, en la que se afirma que, con carácter general, las subvenciones no deben incluirse en el importe neto de la cifra de negocios. No obstante, cuando «la subvención se otorga en función de unidades de producto vendidas y que forma parte del precio de venta de los bienes y servicios, su importe estará integrado en la "cifra de ventas" o "prestaciones de servicios" a las que afecta, por lo que se computará en el importe neto de la cifra de negocios».

Por tanto, esta Resolución del ICAC produce un claro perjuicio para el sujeto pasivo ya que en el caso de encontrarse con este tipo de subvenciones deberá integrarlas dentro del importe de la cifra de negocios y no bajo la denominación de subvenciones a la explotación que no forman parte de la misma, lo que puede dar lugar a la pérdida de los beneficios fiscales antes mencionados.

2. El PGC determina en la Norma de valoración 4.ª, apartado f) que «los costes de renovación, ampliación o mejora de los bienes de inmovilizado material serán incorporados al activo como mayor valor del bien en la medida en que supongan un aumento de su capacidad, productividad o alargamiento de su vida útil y siempre que sea posible conocer o estimar razonablemente el valor neto contable de los elementos que, por haber sido sustituidos, deban ser dados de baja del inventario». Por otra parte, en el debe de la cuenta de pérdidas y ganancias, contenida en la Cuarta Parte del PGC, aparece como gasto del

ejercicio la partida «Reparaciones y conservación» que en la Tercera Parte del PGC se define como «los [gastos] de sostenimiento de los bienes comprendidos en el grupo 2 (inmovilizado)». No existe, por tanto, una clara delimitación de cuándo se está en presencia de una reparación, una renovación, una ampliación o una mejora. En cambio, sí se establecen criterios para diferenciar cada uno de estos conceptos en la Resolución de 30 de julio de 1991 por la que se dictan normas de valoración del inmovilizado material, lo cual supone restringir la flexibilidad del PGC a estos efectos. Por tanto, de admitirse la aplicación de la mencionada Resolución, ciertas operaciones que de acuerdo con el PGC podrían tener la consideración de gasto de conservación o reparación deberán incorporarse como mayor valor del inmovilizado, al tratarse como mejora, renovación o ampliación. Esto supone, a efectos tributarios, que el gasto se va a imputar en la base imponible con posterioridad a través del proceso de amortización, lo cual se traduce en un adelanto de la tributación.

En conclusión, podemos afirmar que las Resoluciones del ICAC delimitan la flexibilidad que contiene el PGC en muchos aspectos, por lo que si las mismas no se aceptan como normas de cumplimiento obligado a efectos de la determinación de la base imponible del IS supondrá que el resultado contable sea determinado con una mayor flexibilidad y, por consiguiente, la base imponible del IS en aquellos aspectos no regulados por la LIS.

III. LAS CONSULTAS DEL ICAC

Tal como se establece en la disposición adicional 10.ª del Real Decreto 1636/1990, de 20 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento que desarrolla la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, aquellas personas que tengan competencias en la formulación de las cuentas anuales o en su verificación podrán realizar consultas debidamente documentadas al ICAC. Estas consultas versarán sobre la aplicación de la normativa contable y de la auditoría de cuentas, dentro del ámbito de competencias atribuidas al ICAC.

En las consultas se detallarán todos aquellos antecedentes y circunstancias que permitan al ICAC formarse el debido juicio sobre la cuestión planteada. En el supuesto en que las consultas no estén debidamente documentadas podrán ser rechazadas por el ICAC.

Será el Presidente del ICAC el encargado de resolver las consultas planteadas, previo informe del Comité consultivo pudiendo delegar este último la formulación del informe en las Comisiones Generales de Contabilidad y Auditoría constituidas en el seno del Comité consultivo.

La respuesta ofrecida por el ICAC tendrá carácter de mera información y en ningún caso constituirá un acto administrativo, por lo que no existe posibilidad de recurso alguno contra la misma por parte de los que formularon la consulta.

Aquellas consultas que sean de interés general podrán ser publicadas en el BOICAC. Se contempla, por otra parte, la posibilidad de elaboración por parte del ICAC de una Resolución de aplicación general ante consultas reiteradas sobre un mismo asunto.

En definitiva, los criterios contenidos en las consultas no tienen obligatoriedad jurídica para las empresas y, por supuesto, no tienen aplicación en el ámbito tributario. No obstante, dichos criterios deben orientar la práctica contable, dado el liderazgo de que goza dicha institución en la normalización contable en nuestro país.