

El régimen jurídico de la contabilidad mercantil en Venezuela

Burt S. Hevia O*

RVDM, Nro. 4, 2020. pp-325-350

Resumen: En este trabajo se revisa el régimen jurídico de la contabilidad mercantil en Venezuela en tres capítulos: 1. La irrupción del Derecho contable mercantil en el Derecho tributario, 2. Las disposiciones sobre la contabilidad mercantil en el Código de Comercio, y 3. La racionalidad de los principios de contabilidad generalmente aceptados emitidos por la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela (en lo sucesivo nos referiremos a los principios de contabilidad generalmente aceptados, actualmente los VEN-NIF).

Palabras clave: Derecho mercantil, Derecho contable, contabilidad.

The legal regime of the commercial accounting in Venezuela

Abstract: In this paper, the legal regime of the commercial accounting is reviewed in three chapters: 1. The irruption of the Accounting rules into the Tax Law, 2. The regime of the accounting in the Commerce Code, and 3. The rationality of the accounting principles of Venezuela issued by the Public Accountants Federation of Venezuela.

Key words: Commercial law, Accounting law, accounting

* Abogado mención *Magna Cum Laude* y Licenciado en Contaduría Pública mención *Cum Laude* por la Universidad de los Andes, Venezuela. Especialista en Derecho Tributario por la Universidad Central de Venezuela. Miembro de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Asociado en Nerubay abogados, S.C. (México).

El régimen jurídico de la contabilidad mercantil en Venezuela

Burt S. Hevia O*

RVDM, Nro. 4, 2020. pp-325-350

SUMARIO:

INTRODUCCIÓN. 1. *Notas definitivas sobre el Derecho contable mercantil. La «necesidad irruptiva» del Derecho contable mercantil en el Derecho tributario o el Derecho tributario como «fuente formal» de Derecho contable mercantil.* 2. *La contabilidad mercantil en el Código de Comercio. La develación de un sistema «imperativo expreso» de construcción contable y la urgencia de «interpretativa evolutiva» frente a la «inactividad legislativa».* 2.1. *Realidad del «acervo social» vs. «Representación o imagen fiel» del hecho económico: un caso urgente de «evolución interpretativa».* 3. *La «racionalidad» de los principios de contabilidad generalmente aceptados (VEN-NIF).* CONCLUSIONES. BIBLIOGRAFÍA.

INTRODUCCIÓN

El Código de Comercio¹ regula a la contabilidad como institución propia del Derecho mercantil. No obstante ello, solo contiene disposiciones sobre su contenido formal, es decir, sobre la llevanza de los libros diario, mayor e inventarios según el principio de la partida simple o la partida doble. Esta realidad ha derivado en la juridificación de la contabilidad como plena institución jurídica en el Derecho tributario; especialmente, en el impuesto sobre la renta. Este trabajo consta de tres partes. En la primera parte se analiza la irrupción del Derecho contable mercantil en el Derecho tributario como consecuencia del rezago de las disposiciones del Código de Comercio en la actualización de reglas contables de valoración y presentación de la información financiera. En la segunda parte se intenta una aproximación hermenéutica a las disposiciones del Código de Comercio sobre la contabilidad formal, esto es, sobre la habilitación y construcción del libro diario, mayor e inventarios.

* Abogado mención *Magna Cum Laude* y Licenciado en Contaduría Pública mención *Cum Laude* por la Universidad de los Andes, Venezuela. Especialista en Derecho Tributario por la Universidad Central de Venezuela. Miembro de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario. Asociado en Nerubay abogados, S.C. (México).

¹ Código de Comercio, publicado en Gaceta Oficial de la República de Venezuela N° 475 Extraordinario del 21 de diciembre de 1955.

En la tercera parte se explica la racionalidad de los principios de contabilidad generalmente aceptados, actualmente los VEN-NIF como normas técnicas tendientes a la estandarización de las reglas de valoración y registro de los hechos económicos que impactan la situación financiera, patrimonial y de resultados de la entidad económica. Finalmente, se presentan algunas conclusiones sobre el tema discutido.

1. Notas definatorias sobre el Derecho contable mercantil. La «necesidad irruptiva» del Derecho contable mercantil en el Derecho tributario o el Derecho tributario como «fuente formal» de Derecho contable mercantil

Hemos señalado en un trabajo previo que el Derecho contable mercantil es el conjunto de disposiciones de derecho positivo sobre la construcción y revelación de la historia patrimonial de la entidad mercantil, esto es, las disposiciones jurídicas sobre el contenido formal y material de la contabilidad mercantil.

De tal forma, constituye el cuerpo normativo sobre la formalidad y contenido técnico de la contabilidad, es decir, sobre la construcción de los libros del empresario mercantil en los que se asienta la información contable en función del saber técnico de los principios de contabilidad generalmente aceptados en Venezuela, actualmente los VEN-NIF.²

En este sentido, nos hemos esforzado por construir una definición amplia sobre el Derecho contable mercantil. Tal amplitud está determinada por la implicación tanto de las normas formales de la contabilidad, esto es, aquellas disposiciones del Código de Comercio regulativas sobre la forma y contenido de los libros contables; como de las normas materiales dirigidas a regular la construcción de las valoraciones en que se basa el contenido de los libros contables.

Navarro Faure³ explica que las normas contables, en el entendido de la doctrina mercantilista y contable, se clasifican en dos grandes grupos. Por un lado, las normas de contabilidad formal, las cuales regulan la representación externa o documental de la actividad económica constitutiva de la empresa. Por otro lado, las normas de contabilidad material fijan los criterios y reglas de elaboración del resultado de la empresa a través de las cuentas anuales.

² Burt Hevia y Enrico Giganti, *La ruptura normativa entre el Código de Comercio y el Impuesto sobre la renta. Una propuesta de interpretación evolutiva*, (Caracas: XVIII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario de la Asociación Venezolana de Derecho Tributario, *Patologías del Sistema Tributario Venezolano*, 2019), 392.

³ Amparo Navarro Faure, *El Derecho tributario ante el nuevo Derecho contable*, (Madrid: Wolters Kluwer España, S.A., 2007), 89.

Gertz Manero⁴, por su parte dirige su atención al contenido prescriptivo de las normas formales y materiales de la contabilidad. No clasifica las exigencias contables sobre el tipo de normas. En mayor medida su perspectiva atiende al contenido prescriptivo de las normas contables para hablar de los requisitos de forma y requisitos de fondo.

Los requisitos de forma aplicables a la construcción y habilitación del soporte técnico de la contabilidad, incluyendo tanto a los libros de contabilidad como a cualquier otro soporte técnico.

Por su parte, los requisitos de fondo constituyen los principios de contabilidad generalmente aceptados como mandatos técnicos obligatorios en la estructura básica de la contabilidad.

Ahora bien, a pesar de nuestra intención teórica sobre la inclusión del contenido formal y material de la contabilidad en una definición de Derecho contable venezolano, es preciso advertir la existencia expresa del derecho aplicable a la construcción de la contabilidad formal en el Código de Comercio.

No obstante, tal código carece de normatividad sobre el contenido material de la contabilidad. Ante dicha debilidad manifiesta deberá recurrirse a otros órdenes técnicos y jurídicos que dispongan los criterios, métodos, formas y procedimientos para el registro de las operaciones diarias, determinación y revelación del resultado del comerciante.

Las reglas sobre la contabilidad mercantil del Código de Comercio se caracterizan por su rezago histórico. La mayoría de los supuestos regulados han quedado anquilosados en el tiempo, desatendiendo la realidad de los negocios y por tanto del registro contable de sus operaciones en un marco creciente de juridificación de normas internacionales para el registro, revelación y auditoría de la información financiera.⁵

Derivado de la parálisis en la legislación mercantil se han incorporado en la legislación impositiva definiciones, conceptos, métodos y reenvíos normativos a las normas contables para la interpretación y aplicación de los tributos. Ello ha derivado en la juridificación de la contabilidad mercantil como plena institución jurídica en las disposiciones tributarias⁶.

⁴ Federico Gertz Manero, *Derecho Contable Mexicano*, (Ciudad de México: Editorial Porrúa, S.A. de C.V., 2011), 105.

⁵ Burt Hevia y Enrico Giganti, *La ruptura...*, 393.

⁶ En este particular resulta de extraordinaria relevancia la opinión de Navarro Faure: "No parece ser ésta la opinión mayoritaria de la doctrina mercantilista. Mi opinión es acorde con estas tesis, según las cuales las originariamente técnicas registrales en las que consiste la contabilidad, se recogen en normas jurídicas, sin que sea necesario para tener el calificativo de norma jurídica que tenga carácter imperativo. Las normas que recogen los principios en que se debe basar la contabilidad y los efectos que éstas provocan en el ordenamiento jurídico avalan por sí solas su carácter jurídico." *Vid.* Amparo Navarro Faure, *El Derecho...*, 29.

En tal sentido, es relevante el desarrollo de la conceptualización contable en el sistema de impuesto sobre la renta en Venezuela.⁷ Así, se ha acelerado la contribución del Derecho tributario en la actualización de los supuestos contentivos de instituciones mercantiles y contables propios de la moderna actividad comercial y empresarial.⁸

Es decir, se ha materializado algo que pudiésemos calificar como la «tecnificación normativo-contable» de la legislación impositiva, dado el estancamiento normativo en la legislación mercantil para atender los aspectos técnicos de la contabilidad de las sociedades de comercio.⁹

En la legislación fiscal venezolana ha sucedido algo similar a lo ocurrido en la legislación fiscal mexicana. Es un hecho la incursión de la normativa contable en la tributación a los solos efectos de la correcta determinación de los tributos, dada la insuficiencia normativa de la legislación mercantil.

Sobre el particular nos valemos de la obra del tratadista mexicano Federico Gertz Mareno¹⁰ para quien la irrupción del Derecho contable mercantil en la legislación fiscal no solo busca la presentación razonable de la información financiera; además, busca preservar la seguridad jurídica del empresario.

Es prudente destacar la manera como el derecho fiscal mexicano ha procurado armonizar los dos objetivos que han dado apariencia de contradicción – seguridad jurídica y avance técnico-contable-, pues si bien el derecho fiscal mexicano sigue la tradición de legislar la «llevanza» a través del sistema imperativo expreso, pues nunca ha delegado la «llevanza» al ámbito del obligado, sí permite la convivencia de compartir las técnicas financieras más avanzadas con un sistema imperativo expreso, al crear una legislación dinámica de periodicidad anual, misma que a su vez es perfeccionada a través de lo que se conoce como «miscelánea fiscal» (adecuaciones administrativas formales a las leyes fiscales); en efecto el régimen fiscal mexicano anualmente modifica la estructura formal y material de la normatividad que regula el ámbito impositivo, esta dinámica legislativa permite incorporar anualmente a todas las técnicas más sofisticadas de información contable con lo que logra conjugar seguridad jurídica con avanzada técnica contable.

Ahora bien, el mandato del legislador venezolano en torno a la aplicación de los principios contables de aceptación general, actualmente los VEN-NIF dada su incorporación en los supuestos de las normas tributarias, se encuentra en varias

⁷ Decreto N° 2.163 mediante el cual se dicta el Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Reforma Parcial del Decreto con Rango Valor y Fuerza de Ley de Impuesto Sobre la Renta, publicado en la Gaceta Oficial N° 6.210 Extraordinario del 30 de diciembre de 2015.

⁸ Amparo Navarro Faure, *El Derecho...*, 19.

⁹ Burt Hevia y Enrico Giganti, *La ruptura...*, 394.

¹⁰ Federico Gertz Manero, *Derecho...*, 70.

disposiciones de Código Orgánico Tributario¹¹, la Ley de Impuesto Sobre la Renta¹² y su Reglamento¹³.

El artículo 88 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta¹⁴ obliga al contribuyente a cumplir con los principios de contabilidad generalmente aceptados en Venezuela (VEN-NIF) en la preparación y presentación de la información contable que sirve para demostrar el estado de sus activos, pasivos, muebles e inmuebles, corporales e incorporeales.

Además, se le obliga a aplicar las normas contables que se adopten en Venezuela con el fin de que se revele la verdadera situación patrimonial vinculada o no con el hecho generador y la base gravable del tipo impositivo.

Por otra parte, se faculta a la autoridad tributaria para exigir el cumplimiento de las prescripciones exigidas al contribuyente sobre la aplicación de principios contables en la determinación del resultado contable. Ello maximiza en el entendido del legislador, las labores de control y comprobación sobre el presupuesto de hecho y la base de cuantificación del Impuesto sobre la renta.¹⁵

El artículo 64 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta¹⁶ prescribe que, a los efectos del análisis del hecho imponible del impuesto sobre los dividendos, deberá considerarse la renta neta derivada de los estados financieros elaborados de acuerdo a lo establecido en los principios contables de aceptación general en Venezuela, actualmente los VEN-NIF.

¹¹ Decreto Constituyente mediante el cual se dicta el Código Orgánico Tributario, publicado en Gaceta Oficial Nº 6.507 Extraordinario, del 29 de enero de 2020.

¹² Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley de Impuesto sobre la Renta, publicado en Gaceta Oficial Nº 6.210 Extraordinario, del 30 de diciembre de 2015.

¹³ Reglamento de la Ley de Impuesto Sobre la Renta, publicado en la Gaceta Oficial Nº 5.662 Extraordinario de fecha 24 de septiembre de 2003.

¹⁴ Artículo 88: «Los contribuyentes están obligados a llevar en forma ordenada y ajustados a [principios de contabilidad generalmente aceptados en la República Bolivariana de Venezuela], los libros y registros que este Decreto con Rango, Valor y Fuerza de ley, su Reglamento y las demás Leyes especiales determinen, de manera que constituyan medios integrados de control y comprobación de todos sus bienes, activos y pasivos, muebles e inmuebles, corporales e incorporeales, relacionados o no con el enriquecimiento que se declara, a exhibirlos a los funcionarios fiscales competentes y a adoptar [normas expresas de contabilidad que con ese fin se establezcan]. Las anotaciones o asientos que se hagan en dichos libros y registros deberán estar apoyados en los comprobantes correspondientes y sólo de la fe que éstos merezcan surgirá el valor probatorio de aquéllos.»

¹⁵ Burt Hevia y Enrico Giganti, *La ruptura...*, 402.

¹⁶ Artículo 64: «Se crea, en los términos establecidos en este Capítulo, un gravamen proporcional a los dividendos originados en la renta neta del pagador que exceda de su renta neta fiscal gravada.

A todos los efectos de este capítulo, se considerará renta neta aquella aprobada por la Asamblea de Accionistas y con fundamento en los estados financieros elaborados de acuerdo a lo establecido en el artículo 90 del presente Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley. Los bancos o instituciones financieras o de seguros regulados por Leyes especiales en el área financiera y de seguro deberán igualmente considerar como renta neta, la anteriormente señalada. Así mismo, se considerará como renta neta fiscal gravada, la sometida a las tarifas y tipos proporcionales establecidos en el presente Decreto con Rango, Valor y Fuerza de Ley diferente a los aplicables a los dividendos conforme a lo previsto en este Capítulo.»

El artículo 93 del Reglamento de la Ley de Impuesto Sobre la Renta¹⁷ establece que en la caracterización de los activos y pasivos como no monetarios a los fines de la aplicación del sistema integral de ajuste por inflación fiscal, debe atenderse a la significación y contenido de los principios contables de aceptación general en Venezuela, actualmente los VEN-NIF.

El Parágrafo Segundo del artículo 209 del Reglamento de la Ley de Impuesto Sobre la Renta¹⁸, señala que se entienden como principios de contabilidad generalmente aceptados en Venezuela, aquellos emanados de la Federación de Colegios de Contadores Públicos en Venezuela.

El artículo 143, Parágrafo Único del Código Orgánico Tributario¹⁹, establece la obligación de la autoridad tributaria en ejercicios de sus facultades de comprobación cuando se trate de una determinación sobre base presuntiva el aplicar los VEN-NIF en la valoración de las diferencias entre los inventarios en existencia y los registrados, no justificadas fehacientemente por el contribuyente a los fines de hacer los ajustes correspondientes en la base imponible.

¹⁷ Artículo 93: «Se consideran activos y pasivos no monetarios, según el caso, las partidas del Balance General del contribuyente que por su naturaleza o características son susceptibles de protegerse de la inflación y en tal virtud generalmente representan valores reales superiores a los históricos, de conformidad con lo señalados en la Ley y por los principios de contabilidad generalmente aceptados en Venezuela, salvo disposición en contrario de esta Ley, tales como: seguros pagados por anticipado, cargos y créditos diferidos distintos de intereses, inventarios, mercancías en tránsito, accesorios y repuestos, activos fijos, depreciaciones, amortizaciones y realizaciones acumuladas, construcciones en proceso, inversiones permanentes, inversiones no negociables disponibles para la venta, inversiones y obligaciones convertibles en acciones y activos intangibles, entre otros.»

¹⁸ Artículo 209: «A los fines de lo establecido en el segundo párrafo del artículo 67 de la Ley, se considerará renta neta aquella que es aprobada en la Asamblea de Accionistas, conforme con lo previsto en el artículo 91 de la Ley.

Parágrafo Primero. A los fines de la determinación de la parte de renta neta gravable con el impuesto proporcional sobre los dividendos establecidos en el Capítulo II, Título V de la Ley, la Administración Tributaria aplicará las reglas contenidas en la Ley y este Reglamento.

Parágrafo Segundo. A los efectos de la determinación de la renta neta a utilizarse para la comparación a que hace referencia el artículo 67 de esta Ley, se entiende como Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Venezuela, aquellos emanados de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela.(...)

¹⁹ Artículo 143: «Al efectuar la determinación sobre base presuntiva, la Administración podrá utilizar los datos contenidos en la contabilidad del contribuyente o en las declaraciones correspondientes a cualquier tributo, sean o no del mismo ejercicio, así como cualquier otro elemento que hubiere servido a la determinación sobre base cierta. Igualmente, podrá utilizar las estimaciones del monto de ventas mediante la comparación de los resultados obtenidos de la realización de los inventarios físicos con los montos registrados en la contabilidad; los incrementos patrimoniales no justificados; el capital invertido en las explotaciones económicas; el volumen de transacciones y utilidades en otros períodos fiscales; el rendimiento normal del negocio o explotación de empresas

Parágrafo Único. En los casos en que la Administración Tributaria constate diferencias entre los inventarios en existencia y los registrados, no justificadas fehacientemente por el contribuyente, procederá conforme a lo siguiente:

1. Cuando tales diferencias resulten en faltantes, se constituirán en ventas omitidas para el período inmediatamente anterior al que se procede a la determinación, al adicionar a estas diferencias, valoradas de acuerdo a los principios de contabilidad generalmente aceptados, el porcentaje de beneficio bruto obtenido por el contribuyente en el ejercicio fiscal anterior al momento en que se efectúe la determinación.

2. Si las diferencias resultan en sobrantes, y una vez que se constate la propiedad de la misma, se procederá a ajustar el inventario final de mercancías, valoradas de acuerdo a los principios de contabilidad generalmente aceptados, correspondiente al cierre del ejercicio fiscal inmediatamente anterior al momento en que se procede a la determinación, constituyéndose en una disminución del costo de venta.»

Finalmente, el artículo 155 del mismo código²⁰, establece la obligación de llevar la contabilidad de acuerdo a los principios de contabilidad generalmente aceptados, actualmente los VEN-NIF.

Por lo expuesto podemos afirmar que, la inexistencia en el Código de Comercio de disposiciones sobre el contenido material de la contabilidad impide que los libros de contabilidad formalmente habilitados, proporcionen los datos reales que sirvan de base a la determinación directa de la base imponible del impuesto sobre la renta.

La falencia del Código de Comercio en cuanto a la regulación de reglas y métodos de valoración de los hechos económicos que impactan patrimonialmente a las sociedades mercantiles, impide que el libro diario, mayor e inventarios cumplan una función en la determinación del monto de tributo a pagar de acuerdo con el principio de capacidad económica.

En rigor, la aplicación del Código de Comercio en la llevanza de la contabilidad no alcanza a la materialización de la contabilidad como fuente razonable de información a sus usuarios, incluido el Fisco Nacional.

Por ello, debe auxiliarse del legislador tributario quien dispone la aplicación de las normas contables para cuantificar los hechos económicos que determinan el resultado financiero, desde donde parte la estimación objetiva de la renta gravable en el impuesto sobre la renta.

2. La contabilidad mercantil en el Código de Comercio. La develación de un sistema «imperativo expreso» de construcción contable y la urgencia de «interpretativa evolutiva» frente a la «inactividad legislativa»

La contabilidad permite al empresario registrar, valorar y revelar los hechos materiales con contenido económico que le afectan patrimonialmente.

La llevanza contable permite el acreditamiento de las repercusiones patrimoniales de hechos, actos o negocios con contenido jurídico, celebrados por voluntad propia o mediante representación en el discurrir de su actividad o provenientes de decisiones públicas en el marco del sistema político en el que opera.

²⁰ Artículo 155: «Los contribuyentes, responsables y terceros están obligados a cumplir con los deberes formales relativos a las tareas de fiscalización e investigación que realice la Administración Tributaria y, en especial, deberán: 1. Cuando lo requieran las leyes o reglamentos:

a. Llevar en forma debida y oportuna los libros y registros especiales, conforme a las normas legales y los principios de contabilidad generalmente aceptados, referentes a actividades y operaciones que se vinculen a la tributación y mantenerlos en el domicilio o establecimiento del contribuyente y responsable.

(...).»

Si bien el registro ordenado de las operaciones del empresario mercantil le permite saber en cualquier momento cuál es la situación patrimonial de su negocio y cuáles son sus posibilidades de crédito por aplicación de una contabilidad cuidadosa.

En efecto, la relevancia de la contabilidad mercantil radica en el doble interés del propio empresario y de los terceros —incluido el Fisco Nacional—, de que la contabilidad muestre el movimiento patrimonial como garantía de cumplimiento de obligaciones comerciales, fiscales o laborales.²¹

El anterior esbozo sobre la relevancia de la contabilidad para el empresario y terceros interesados nos permitirá adentrarnos en la revisión descriptiva y analítica de las disposiciones del Código de Comercio venezolano sobre la obligatoria llevanza de la contabilidad.

De suyo que, el incumplimiento no sólo impediría a los propietarios de la entidad y terceros interesados evaluar la situación patrimonial a una fecha determinada.

También podría hacer surgir una presunción general de culpabilidad en la declaración de quiebra del empresario por estimarse la llevanza irregular de su situación patrimonial en el ejercicio de su actividad comercial.²²

Incluso, tal conducta podría derivar en la materialización de responsabilidad penal en el ámbito tributario por incumplimiento del deber llevar los libros y la información contable de acuerdo a las formalidades establecidas en la normativa correspondiente.

Esto es, se confirmaría la existencia de conductas infractoras de disposiciones tributarias sobre el levantamiento y revelación de la información contable como insumos para la determinación material de la base imponible.

De conformidad con el artículo 32 del Código de Comercio²³, la materialización del deber de contabilidad²⁴ se inicia con la habilitación y llevanza en castellano del

²¹ Alfredo Morles Hernández, *Curso de Derecho Mercantil. Tomo I. Introducción. La Empresa. El Empresario*, (Caracas: Universidad Católica Andrés Bello, 2007), 387; Rodrigo Uría, *Derecho Mercantil*, (Madrid: Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A., 1976), 73; Rafael Bonardell Lenzano, *Régimen jurídico de la contabilidad del empresario*, (Madrid: Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A., 2012), 18; Roberto Mantilla Molina, *Derecho Mercantil, Introducción y conceptos fundamentales. Sociedades*, (México: Editorial Porrúa, 2015), 149.

²² Artículo 917 del Código de Comercio: «Podrá ser declarada culpable la quiebra: (...) 6°—Si no hubiere llevado libros de contabilidad o de correspondencia, o no conservare la correspondencia que se le hubiere dirigido, o no hubiere hecho inventario, o si sus libros y correspondencia estuvieren incompletos o defectuosos, o no apareciere de ellos el verdadero estado de sus negocios, sin que haya fraude».

²³ Artículo 32 del Código de Comercio: «Todo comerciante debe llevar en idioma castellano su contabilidad, la cual comprenderá, obligatoriamente, el libro Diario, el libro Mayor y el de Inventarios. Podrá llevar, además, todos los libros auxiliares que estimare conveniente para el mayor orden y claridad de sus operaciones».

²⁴ La doctrina mercantil comparada discute si el deber de llevanza de la contabilidad es de naturaleza obligacional o si es un deber de carácter público. En tal sentido, Bonardell Lenzano trabajando sobre la doctrina de Blanco Campaña, García-Tuñón, Garreta Such, Fernández de la Gandara, Gallegos Sánchez, Vicent Chuliá y Vázquez Cueto, llega a la conclusión de que la importancia de llevanza de la contabilidad radica en que es un deber de carácter público, en tanto

libro diario, el libro mayor y el libro de inventarios, pudiendo incluirse los libros auxiliares que se estimen convenientes para garantizar orden y claridad en el registro de las operaciones.

Siendo así, existe una prescripción de aplicación general para todos los comerciantes de valorar y registrar las operaciones susceptibles de valoración económica.

Debe partirse de su registro diario y según el principio de la «partida doble», mediante cargos (debe) y abonos (haber) a las cuentas designadas como representativas de tales operaciones.

Esto le permitirá al empresario equilibrar la ecuación patrimonial (activo = pasivo + capital) en cada registro, haciendo uso de la partida contable como unidad básica de información.²⁵

Por lo previsto en el artículo 32 antes señalado, existe una obligación formal del comerciante de llevar contabilidad bien se trata de una persona natural o jurídica.

De tal forma, no existen intervenciones semánticas de las cuales deriven una facultad del comerciante de escoger voluntariamente sobre la organización de su negocio en atención a la llevanza y contenido de los libros contables.

La redacción de la disposición comentada exige de manera obligatoria la habilitación y construcción del libro Diario, el Libro Mayor y el de Inventarios. Siendo facultativo para el comerciante la habilitación y construcción de los libros auxiliares que su real saber y entender del negocio le permitan precisar para una mejor planificación y organización de sus operaciones comerciales.

El contenido normativo del artículo 32 analizado, se alinea con la postura de un sistema «imperativo expreso» sobre el deber de llevanza contable en palabras de Gertz Manero²⁶:

Resumiendo: la llevanza como una obligación legal «strictu sensu» la encontramos en aquellos sistemas jurídicos herederos del derecho subjetivo nacido en los gremios de mercaderes del pre-renacimiento, obligación legal que asume el carácter de *imperativo*, además de contener expresamente la manera de cómo cumplir

«La categoría se corresponde con aquellos comportamientos impuestos por una norma en atención a intereses generales de la colectividad, en los que, frente al sujeto afectado, y a diferencia de las obligaciones propiamente dichas, no aparece el titular de un derecho subjetivo con capacidad para, en su propio interés, exigir el cumplimiento, sino, todo lo más, un poder público destinado a actuar como garantía de su efectiva observancia». *Vid.* Rafael Bonardell Lenzano, *Régimen...*, 72.

²⁵ Artículo 34 del Código de Comercio: «En el libro Diario se asentarán, día por día, las operaciones que haga el comerciante, de modo que cada partida exprese claramente quién es el acreedor y quién el deudor, en la negociación a que se refiere, o se resumirán mensualmente, por lo menos, los totales de esas operaciones siempre que, en este caso, se conserven todos los documentos que permitan comprobar tales operaciones, día por día. (...)»

²⁶ Federico Gertz Manero, *Derecho...*, 67.

con la «llevanza», de aquí la denominación de imperativo expreso; sistema que ha sido retomado recientemente por el derecho impositivo contemporáneo por la razones inherentes a su naturaleza.

El sistema «imperativo expreso» es una exigencia de la legislación mercantil en el que la construcción de la contabilidad partiendo de la habilitación y llevanza de los libros contables parte del deber del empresario de rendir cuentas a los interesados, principalmente, a los accionistas y acreedores.

Consecuentemente, este sistema supone que todo aquél interesado en la situación financiera, patrimonial y de resultados de la empresa puede exigir la presentación y revelación de la información necesaria para la toma de decisiones o para requerir el cumplimiento de obligaciones, incluso de orden público.

En este sentido, en la construcción de la contabilidad cada transacción deberá ser registrada en el sistema contable adoptado según exigencias temporales y materiales. La exigencia temporal obliga a que el registro contable contenga la información diaria de las operaciones.

Por su parte, la exigencia material obliga a que cada asiento contable revele información sobre el ámbito acreedor (activo) y el ámbito deudor (pasivo) de la negociación.

El cumplimiento de tal deber es lo que permitirá al empresario evaluar periódicamente su situación financiera sobre la aplicación de los pasivos para el financiamiento y adquisición de los activos.

Lo cual a su vez revelará a la misma fecha, la situación patrimonial para encarar el cumplimiento de las obligaciones asumidas y el objeto social planteado.

Pero el legislador no sólo se limita a exigir al empresario el registro diario de sus operaciones en aras del orden y control de la información contable el cual debe corresponderse con la documentación que lo soporta.

En efecto, el libro diario es un instrumento contable en donde se anotan diariamente y en orden cronológico todas las operaciones y transacciones llevadas a cabo por el empresario mercantil.

Por tanto, deberán asentarse todos los registros contables haciendo uso de las cuentas o partidas del plan contable de la entidad. Además, se asentará una explicación breve de la operación que da origen a la transformación del hecho económico en un registro contable.

Adicionalmente, se incluye como parte del deber de contabilidad, la elaboración de un resumen sobre el saldo total de cada cuenta para confirmar el equilibrio de la

ecuación patrimonial, lo cual se conoce como libro mayor, siendo optativo para el comerciante la periodicidad de su construcción y revelación.²⁷

En todo caso, aun cuando en el balance de comprobación se exprese el saldo total por partida contable para verificar la concreción del equilibrio patrimonial, no se trata de un estado financiero.

Es sólo un resumen preliminar de los saldos de las partidas contables. Es un insumo técnico y metodológico para sistematizar a una fecha determinada los saldos de las cuentas provenientes de los registros contables que se asientan en el libro diario producto de todas las operaciones de la entidad económica.²⁸

Adicionalmente, la legislación mercantil común faculta al empresario cuya actividad consista en la comercialización al por menor, es decir, los que habitualmente solo vendan al detal y directamente al consumidor, para que registren y revelen un resumen diario de: a) las compras y las ventas al contado y a crédito; y b) los pagos y cobros con ocasión de tales compras y ventas.²⁹

Esta posibilidad de registro contable para los comerciantes minoristas cuya actividad económica sea la comercialización al detal, directamente al consumidor, es lo que se conoce como principio de la «partida simple».

Tal forma de registro contable tiene por objeto registrar los cambios, las modificaciones que sufre un solo satisfactor del patrimonio, el dinero, a través de la cuenta de caja al registrar solamente los ingresos, los egresos y su saldo.

Solo queda que el comerciante revele mediante el libro de inventarios, la totalidad de sus bienes, derechos y obligaciones como estructura de su situación patrimonial, incluido el valor corriente de su participación.³⁰

²⁷ Artículo 34 del Código de Comercio: «En el libro Diario se asentarán, día por día, las operaciones que haga el comerciante, de modo que cada partida exprese claramente quién es el acreedor y quién el deudor, en la negociación a que se refiere, o se resumirán mensualmente, por lo menos, los totales de esas operaciones siempre que, en este caso, se conserven todos los documentos que permitan comprobar tales operaciones, día por día. (...)» (énfasis añadido).

²⁸ En palabras de Romero López: «La balanza de comprobación es un documento contable que se elabora para verificar que se respetó la partida doble en los asientos de diario y en su pase al mayor» *Vid.* Álvaro Javier Romero López, *Principios de Contabilidad, Normas de Información Financiera de la A-1 a la A-8 y B-2 y B-3, cuenta, estados financieros e IVA*, (México: McGraw-Hill /Interamericana Editores S.A. de C.V., 2010), 403.

²⁹ Artículo 34 del Código de Comercio: «(...) No obstante, los comerciantes por menor, es decir, los que habitualmente sólo vendan al detal, directamente al consumidor, cumplirán con la obligación que impone este artículo con sólo asentar diariamente un resumen de las compras y ventas hechas al contado; y detalladamente las que hicieren a crédito, y los pagos y cobros con motivo de éstas».

³⁰ Artículo 35 del Código de Comercio: «Todo comerciante al comenzar su giro y al fin de cada año, hará en el libro de inventarios una descripción estimatoria de todos sus bienes, tanto muebles como inmuebles y de todos sus créditos, activos y pasivos, vinculados o no a su comercio. El inventario debe cerrarse con el balance y la cuenta de ganancias y pérdidas; ésta debe demostrar con evidencia y verdad los beneficios obtenidos y las pérdidas sufridas. Se hará mención expresa de las fianzas otorgadas, así como de cualesquiera otras obligaciones contraídas bajo condición suspensiva con anotación de la respectiva contrapartida. Los inventarios serán firmados por todos los interesados en el establecimiento de comercio que se hallen presentes en su formación».

Tal informe contable es una revelación estimatoria de la situación financiera de la entidad en marcha el cual debe incluir bienes, tanto muebles como inmuebles y de todos los créditos, activos y pasivos, vinculados o no a la actividad de comercio.

Esta representación debe concluirse con la elaboración del balance general o estado de situación financiera, el cual debe indicar todas las partidas contables representativas de los activos, pasivos y estructura de capital, además del resultado operacional, bien se trate de ganancia o pérdida como consecuencia de los ingresos, las inversiones y los gastos operativos.³¹

Conforme a ello, en el libro de inventarios se estampa la situación financiera y de resultados de la entidad mercantil a una fecha determinada.

Su preparación y revelación al comienzo y final del ejercicio económico permite evaluar la evolución del patrimonio y la aplicación de las fuentes de financiamiento en el transcurrir operativo de la actividad económica.

Al comienzo del ejercicio económico se devela un patrimonio frente a los planes de los dueños del negocio, y su acrecentamiento o disminución por ejecución del objeto económico sólo se determinará y mostrará al final del mismo.

En consecuencia, al final del ejercicio económico el libro de inventarios debe incluir tanto el balance general como el efecto proveniente de las partidas contables integrantes del estado de resultados. Es decir, tanto el patrimonio como su afectación positiva o negativa por los beneficios obtenidos o las pérdidas sufridas.

La revelación del estado de situación financiera y del estado de resultados en el libro de inventarios debe ser posterior a su presentación por los administradores al comisario para su revisión en concreción de sus labores de vigilancia y control³², en tanto el comisario tiene un derecho ilimitado de inspección y vigilancia sobre todas las operaciones del negocio³³.

³¹ La definición de balance general de Romero López es de una extraordinaria significación por integrar las referencias al contenido material y la utilidad de la información revelada, para quien: «El balance general es un estado financiero devengo-realizado que muestra los recursos de que dispone la entidad para la realización de sus fines (activo) y las fuentes externas e internas de dichos recursos (pasivo más capital contable), a una fecha determinada. De su análisis e interpretación podemos conocer, entre otros aspectos, la situación financiera y económica, la liquidez y la rentabilidad de una entidad». *Vid.* Álvaro Javier Romero López, *Principios...*, 214.

³² Artículo 311 del Código de Comercio: «Los comisarios deberán: 1°—Revisar los balances y emitir su informe. 2°—Asistir a las asambleas. 3°—Desempeñar las demás funciones que la Ley y los estatutos les atribuyan, y en general, velar por el cumplimiento, por parte de los administradores, de los deberes que les impongan la Ley y la escritura a los estatutos de la compañía».

³³ Artículo 309 del Código de Comercio: «Los comisarios nombrados conforme a lo dispuesto en el artículo 287, tienen un derecho ilimitado de inspección y vigilancia sobre todas las operaciones de la sociedad. Pueden examinar los libros, la correspondencia, y en general, todos los documentos de la compañía».

Efectivamente, la labor de control del comisario debe permitir detectar y, en su caso, corregir, cualquier irregularidad en la información financiera que pudiera poner en riesgo tanto el interés de los dueños del negocio, como la marcha de la entidad por la materialización de riesgos laborales, fiscales, legales o de cualquier otra naturaleza.³⁴

La información contable presentada y aprobada por el comisario deberá estar a disposición de los socios o accionistas para su discusión y aprobación en asamblea con el informe técnico correspondiente³⁵.

De manera que, el balance general que se pone a disposición de la asamblea de socios y accionistas debería estar revestido de la mayor razonabilidad informativa sobre los beneficios obtenidos y las pérdidas experimentadas.³⁶

Tal razonabilidad informativa es el resultado del tamiz técnico de los administradores en estricto cumplimiento de la normativa aceptada y aplicada durante todo el proceso contable junto al control del comisario.

La legislación mercantil exige que el balance general muestre el capital social realmente existente a los fines de precisar la identificación y porcentaje de participación de los propietarios.

Esta exigencia es especialmente relevante en las empresas mercantiles con gran cantidad de socios o accionistas con disparidad de derechos para votar en las decisiones sobre la modificación del valor de las participaciones sociales o accionarias; o para adquirir con preferencias tales acciones o participaciones sociales al momento de su venta o cualquier otra forma de enajenación.

Además, el balance general debe ser una clara revelación de la situación patrimonial de la entidad en tanto contenga el valor corriente de las partidas contables representativas de los activos, pasivos, derechos, obligaciones y del capital contable, incluidas las entregas efectuadas y las demoradas.

³⁴ Artículo 305 del Código de Comercio: «Los comisarios presentarán un informe que explique los resultados del examen del balance y de la administración, las observaciones que éste les sugiera y las proposiciones que estimen convenientes, respecto a su aprobación y demás asuntos conexos».

³⁵ Artículo 306 del Código de Comercio: «Una copia del balance quedará depositada junto con el informe de los comisarios, en las oficinas de la Compañía durante los quince días precedentes a la reunión de la asamblea, y hasta que esté aprobado. Todo el que acredite su calidad de socio, tendrá derecho a examinar ambos documentos».

³⁶ Artículo 304 del Código de Comercio: «Los administradores presentarán a los comisarios, con un mes de antelación por lo menos al día fijado para la asamblea que ha de discutirlo, el balance respectivo con los documentos justificativos, y en él se indicará claramente: 1º—El capital social realmente existente. 2º—Las entregas efectuadas y las demoradas. El balance demostrará con evidencia y exactitud los beneficios realmente obtenidos y las pérdidas experimentadas, fijando las partidas del acervo social por el valor que realmente tengan o se les presuma. A los créditos incobrables no se les dará valor.»

Por ello, los administradores deberán determinar y revelar el acervo real en un informe llamado balance general, el cual recoja el saldo neto de las partidas contables luego del análisis de sus aumentos y disminuciones durante el ejercicio económico, incluido el efecto de las partidas de valoración.

Como tal, las entregas efectuadas y las demoradas corresponderán no solo al movimiento del inventario de mercancía de bienes o servicios para la venta.

También aludirá a la disminución tanto del número de activos, como de su valor por corrección de porcentajes de incobrabilidad, distribución del costo de adquisición, actualización de su precio de compra por efecto de la inflación o la devaluación y al aumento de los pasivos por asunción de nuevas obligaciones o retardo en el cumplimiento de las ya existentes.

2.1. Realidad del «acervo social» vs. «Representación o imagen fiel» del hecho económico: un caso urgente de «evolución interpretativa»

El Código de Comercio no contiene disposiciones sobre el contenido estrictamente técnico de la contabilidad. Solo contiene disposiciones sobre la habilitación formal del libro diario, mayor e inventarios.

No obstante, debe evaluarse muy bien desde el punto de vista argumental e interpretativo, si en su referencia a la determinación del «valor real del acervo social» y a la determinación del beneficio o pérdida contable que será presentado para el análisis del comisario, prescribe la obligatoria aplicabilidad de los principios de contabilidad generalmente aceptados, actualmente los VEN-NIF.

En efecto, el artículo 304 del Código de Comercio prescribe: «El balance demostrará con evidencia y exactitud los beneficios realmente obtenidos y las pérdidas experimentadas, fijando las partidas del [acervo social] por el [valor que realmente tengan o se les presuma]. A los créditos incobrables no se les dará valor.» (Énfasis añadido).

Para dar respuesta a tal interrogante es pertinente aproximarnos a lo que debe entenderse por «valor real del acervo social».

Luego construir un resultado interpretativo sobre el entendimiento evolutivo de tal expresión frente a la aplicación de los VEN-NIF en la preparación y revelación de la información contable.

Nuestra posición interpretativa sobre la expresión «valor real del acervo social», propone una atribución de significado actualizadora sobre la significación de la contabilidad construida y revelada conforme al mandato técnico de los VEN-NIF.

En primer lugar, «valor real» o «valor que realmente tengan o se les presuma» es una expresión referida a la valoración de los hechos contables de la cual derive -sin ningún atisbo de duda- la «representación fiel» de la situación financiera de la entidad.

El contenido del principio de «representación fiel» como hipótesis de completitud de la información contable exige una representación «completa», «neutral» y «libre de error» de la realidad económica del negocio.³⁷

Esta aproximación conceptual a las características que debe mostrar la contabilidad para que se constituya en un instrumento fielmente revelador de la realidad económica del negocio, a su vez nos ayudará a entender el propósito teleológico del principio de prevalencia de la sustancia económica sobre la forma legal documentada.

Ahora bien, la información contable será «completa»³⁸ cuando incluya todos los elementos necesarios para que un usuario comprenda en su totalidad el hecho económico que está siendo registrado.

Ello incluye la correcta indicación de la partida contable, su naturaleza y valoración del hecho económico transformado en hecho contable.

Seguidamente, la información contable será «neutral»,³⁹ cuando se encuentre libre del sesgo subjetivo y voluntarista del operador contable. No hay manipulación de la valoración o presentación del hecho en los registros contables con la intención de ser recibido de forma favorable o adversa por los usuarios de la información.

En definitiva, la información contable debe ser un instrumento real para la toma de decisiones por su relevancia en la descripción y valoración objetiva del fenómeno económico.

Finalmente, la representación fiel de la información contable también implica que esté «libre de error»⁴⁰. Esto significa que en la estimación cuantitativa del hecho económico se describa con claridad el método escogido y sus limitaciones lo cual descarta la comisión de errores en los métodos escogidos.

Libre de error no significa exactitud. Significa razonabilidad en la valoración del hecho económico por aplicación del contenido técnico de las normas contables.

³⁷ Consejo Mexicano de Normas de Información Financiera (CINIF) del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., *Normas de Información Financiera (NIF) 2018*, (México: 13ª edición, Serie NIF A, Norma de Financiera A-2, Postulados Básicos, 2018), párrafo CC12, A41.

³⁸ Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad, *Normas...*, párrafo CC13, p. A41.

³⁹ Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad, *Normas...*, párrafo CC14, p. A41.

⁴⁰ Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad, *Normas...*, párrafo CC15, p. A41.

Así las cosas, la «representación fiel» como principio contable alimenta el entendimiento interpretativo de la expresión «valor real» o «valor que realmente tengan o se les presuma», en tanto la información contenida en el libro diario, mayor e inventarios, debe ser completa, libre de error y neutral.

Por ello, el análisis interpretativo de la expresión «valor real» o «valor que realmente tengan o se les presuma» en consonancia con el principio contable de «representación fiel», sugiere la develación de una expresión referida a la valoración y presentación de los hechos contables con apego a la realidad económica de la entidad.

Como complemento a lo expuesto, es preciso exponer que el principio de «representación fiel» el cual ha sido previsto en el Código de Comercio español⁴¹ como un resultado de la representación contable de la realidad económica más allá de la forma legal documentada de una transacción.⁴²

Siendo así, la «representación fiel» o «imagen fiel» como principio ordenador alcanza tanto a la robustez informativa de la contabilidad sobre el interés de los usuarios a los que sirve; como a la interpretación y aplicación del propio ordenamiento contable y del ordenamiento tributario.

En el caso del ordenamiento contable, el propio principio sirve al entendimiento de los supuestos del derecho contable mercantil cuando la literalidad del dispositivo no sea suficiente para hacer el encuadre normativo del hecho económico como paso previo al registro contable.⁴³

Es en este sentido que se ha postulado la pertinencia de la interpretación económica del derecho contable sobre el alcance del mandato de revelación de la realidad económica del hecho antes que la forma legal decidida: «En todo caso, a partir del principio, se ha deducido la necesidad de una interpretación económica del Derecho contable o, dicho de otra manera, la primacía de la sustancia económica por encima de la forma jurídica (*substance over form*). Y esa forma de entender el Derecho contable desemboca en soluciones muy concretas que, más que dotar al principio de contenido en sí, le atribuyen una serie de consecuencias concretas.»⁴⁴

⁴¹ Código de Comercio de España, publicado en el Real Decreto de 22 de agosto de 1885, Ministerio de Gracia y Justicia «Gaceta de Madrid» número 289 Boletín Oficial del Estado A-1885-6627, del 16 de octubre de 1885.

⁴² Así lo dispone, por ejemplo, el numeral 2 del artículo 34 del Código de Comercio de España: «2. Las cuentas anuales deben redactarse con claridad y mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la empresa, de conformidad con las disposiciones legales. A tal efecto, en la contabilización de las operaciones se atenderá a su realidad económica y no sólo a su forma jurídica.»

⁴³ Rafael Bonardell Lenzano, *Régimen...*, 127.

⁴⁴ Andrés Báez Moreno, *Normas contables e impuesto sobre sociedades*, (Navarra, España: Editorial Aranzadi, S.A., 2005), 414.

En el caso del ordenamiento tributario, la «representación fiel» o «imagen fiel» de la contabilidad sirve como apalancamiento interpretativo en tanto representación de los hechos económicos sobre la realidad debidamente documentada atendiendo al sustrato económico de la transacción.

De tal forma, la «representación fiel» o «imagen fiel» al trascender de un dispositivo contable a la construcción de la información contable alimenta como cuestión de hecho la interpretación y aplicación de las normas tributarias.

En segundo lugar, «acervo social» es una expresión referida al patrimonio de la entidad a una fecha determinada. En estricto sentido idiomático la palabra «acervo» es definida por la Real Academia de la Lengua Española como: «Haber que pertenece en común a varias personas, sean socios, coherederos, acreedores»⁴⁵.

Por lo tanto, debe entenderse que lo perteneciente en común a los socios o accionistas de una sociedad mercantil no es más que el conjunto de bienes o derechos aportados o adquiridos por reinversión del resultado.

Siendo así, solo es posible que el acervo social sea entendido en el sentido de patrimonio real, neto, a una fecha determinada de acuerdo al estado de situación financiera.

En consecuencia, el acervo social patrimonial es el valor residual de los bienes y derechos de una entidad una vez deducidos todos sus pasivos.

El activo representa lo patrimonial en sentido estricto. En tanto el pasivo cuantifica el neto patrimonial disminuyendo el valor de lo que pertenece como acervo al negocio. El pasivo no es un bien o derecho del negocio. Pudiera verse reflejado un pasivo en favor del dueño del negocio como entidad jurídica separada de la sociedad en la que participa.

En definitiva, el acervo realmente ejecutable frente a los acreedores del negocio es el patrimonio neto revelado en el balance general.

Es en este sentido que las normas contables mexicanas califican al patrimonio neto como «capital contable» cuando se trate de entidades lucrativas y «patrimonio contable» cuando se trate de entidades no lucrativas. Se entiende que el «capital contable» es el valor residual de los activos de la entidad, una vez deducidos todos sus pasivos⁴⁶.

⁴⁵ Real Academia Española, *Diccionario de la Lengua Española*, disponible en: <https://dle.rae.es/acervo>, consultado en fecha 30 de abril de 2020.

⁴⁶ Consejo Mexicano de Normas de Información Financiera (CINIF) del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., *Normas de Información Financiera (NIF) 2018*, (México: 13ª edición, Serie NIF A, NIF A-5, Elementos Básicos de los Estados Financieros, 2018), párrafo 32, 70.

En rigor, el capital contable o patrimonio contable, representa el valor que contablemente tienen para la entidad sus activos y pasivos sujetos de reconocimiento en los estados financieros. Por esta razón, también se le conoce como «activos netos» de una entidad, es decir, activos menos pasivos.⁴⁷

Volvamos al planteamiento sobre el significado de la expresión «valor real del acervo social». En tal orden de ideas consideramos que pudiesen asumirse dos posiciones interpretativas.

Una primera posición que llamaremos «histórica», revelaría un resultado interpretativo según el cual la determinación del «valor real del acervo social», es una confirmación del contenido que debe ser asentado en el libro diario, mayor e inventario sin mayores condicionamientos técnicos sobre el cumplimiento de los principios de contabilidad generalmente aceptados VEN-NIF.

En consecuencia, la información contable revelaría el costo histórico de las operaciones sin atender a los condicionamientos de las normas técnicas que exigen la representación fiel del patrimonio, la situación financiera y los resultados del negocio.

Una segunda posición que llamaremos «evolutiva»⁴⁸, identificaría el «valor real del acervo social» con la «representación fiel» del patrimonio, la situación financiera y los resultados del negocio.

Por lo que sólo representando fielmente la realidad económica de la entidad, privilegiando la sustancia económica de las transacciones, se podrá llegar a un valor que refleje el patrimonio existente a una fecha determinada.

De esta manera, se justificaría la aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados VEN-NIF en el registro y valoración de los hechos económicos durante todo el proceso contable hasta la revelación de los estados financieros y notas explicativas a los mismos.

⁴⁷ *Ibid.*, párrafo 33, p. 70.

⁴⁸ Sobre la interpretación evolutiva, señala García Amado, que se trata una herramienta que permite la actualización del sentido común de las palabras que la ley tenía al momento en el que la disposición jurídica fue emanada o promulgada y aquel que tiene al momento de la aplicación, los cuales pueden o no coincidir. Lo cual sucede a menudo cuando se aplican textos normativos antiguos a nuevas realidades muy diferentes al contexto social, económico y cultural cuando el legislador decidió juridificar un supuesto normativo. Por esta razón se postula a la interpretación evolutiva como aquella que permite asignar a las palabras el sentido que adquieren al momento de su aplicación: «(iv) *Las exigencias sociales*. (...) Este tipo de argumento puede ser usado para elegir entre dos significados en competencia o para sostener una interpretación que atribuye al texto normativo un significado diferente del literal, pero también (y quizá sobre todo) para atribuir al texto un significado <<nuevo>>, diferente de los significados ya establecidos, es, esta última, una interpretación <<evolutiva>>, en un sentido ligeramente diferente del ya encontrado.» *Vid.* Juan Antonio García Amado, *Ensayos Escépticos sobre la Interpretación*, (Perú: ZELA Grupo Editorial E.I.R.L., 2018), 197.

En suma, esta segunda posición rompería el cerco normativo o zanjaría el quiebre normativo entre el Código de Comercio y el sistema tributario, lo cual impide aplicar con rotundidad prescriptiva las normas contables en la interpretación y aplicación del régimen de determinación del impuesto sobre la renta, en donde se hace plausible con mayor énfasis la significación de la contabilidad mercantil.

3. La «racionalidad» de los principios de contabilidad generalmente aceptados (VEN-NIF)

Los principios de contabilidad generalmente aceptados en Venezuela son el ordenamiento técnico que rige a la construcción y reporte de la contabilidad como disciplina con potencialidad informativa, normativa e interpretativa.

Su contenido normativo está determinado por un conjunto de postulados, definiciones, metodologías y procedimientos aplicables para el registro y reflejo del efecto patrimonial de los hechos económicos susceptibles de ser valorados en términos monetarios con ocasión de las operaciones de la entidad en marcha.

La Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela, aprobó el alcance objetivo y subjetivo de los principios contables a ser aplicados en Venezuela.⁴⁹

En cuanto al alcance objetivo, se decidió la incorporación y adopción de las normas internacionales de información financiera (NIIF), las cuales comprenden a las normas internacionales de información financiera, las normas internacionales de contabilidad (NIC) y las interpretaciones desarrolladas por el Comité de Interpretaciones de las NIIF (Interpretaciones CINIIF) o su organismo predecesor, el Comité de Interpretaciones (Interpretaciones SIC).

Como corolario, los principios de contabilidad generalmente aceptados en Venezuela se denominarán VEN-NIF y comprenderán: 1. Los boletines de Aplicación BA VEN-NIF, y 2. Las normas internacionales de información financiera adoptadas para su aplicación en Venezuela. Los principios de contabilidad generalmente aceptados VEN-NIF serán de uso obligatorio para la preparación y presentación de la información para los ejercicios económicos posteriores a su aprobación por el Directorio Nacional ampliado de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela⁵⁰.

⁴⁹ Este pronunciamiento se acordó en el Directorio Nacional Ampliado de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela del 18 y 19 de marzo de 2011.

⁵⁰ Comité Permanente de Principios de Contabilidad de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela, *Boletín de Aplicación VEN-NIF N° 0 (BA VEN-NIF 0)*, (Caracas: *Acuerdo Marco para la adopción de las normas internacionales de información financiera*, 2011), párrafo 12.

En cuanto al alcance subjetivo de los principios contables venezolanos, se decidió su aplicación por toda entidad que prepare sus estados financieros para usuarios externos o requeridos por cualquier disposición legal perteneciente al ordenamiento jurídico venezolano⁵¹.

Ello incluye a personas naturales, empresarios individuales, formas asociativas de hecho o de derecho. Siguiendo con la delimitación del concepto «Entidad» se estipularon las siguientes notas distintivas: (i) cualquier unidad identificable ejecutora de actividades económicas producto de la aplicación combinada de recursos humanos, naturales y financieros, (ii) coordinados por una autoridad que toma decisiones encaminadas al logro de los fines para los cuales fue creada, y (iii) que emite estados financieros como su principal fuente de información.⁵²

El valor normativo de los principios de contabilidad generalmente aceptados VEN-NIF se materializa en el reconocimiento del régimen jurídico de la contabilidad y la exigencia de cualquier otra norma jurídica de preparar los estados financieros siguiendo las reglas técnicas aceptadas.

Así se fortalece el hecho de que su contenido no sólo se apega a los principios contables internacionales después de un proceso de auscultación y adaptación local, sino que también cumple con lo exigido por el ordenamiento jurídico en cuanto a la llevanza de la contabilidad con ocasión de la revelación del acervo real a los socios o accionistas de la sociedad mercantil.

Esto se traduce en un reconocimiento de las prescripciones de la contabilidad mercantil previstas en el Código Comercio como primera fuente de derecho contable, aun cuando no exista un plan general de contabilidad con rango legal aplicable para el registro y revelación de los hechos económicos de las entidades con ánimo de lucro susceptibles de valoración y cuantificación.

Así las cosas, los principios de contabilidad generalmente aceptados en Venezuela, actualmente los VEN-NIF junto con el Derecho mercantil contable, son el marco normativo de la contabilidad cuya aplicación tiende cada día a ser más global.

Devienen de la adaptación de normas preparadas en países con niveles de industrialización avanzados, por lo que su adopción en países con niveles moderados de industrialización debe ser racionalizada atendiendo a la realidad de las empresas que operan en condiciones económicas y políticas menos favorables.

⁵¹ Comité Permanente de Principios de Contabilidad de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela, *Boletín de Aplicación VEN-NIF N° 0...*, párrafo 6.

⁵² Comité Permanente de Principios de Contabilidad de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela, *Boletín de Aplicación VEN-NIF N° 0...*, párrafo 7.

En atención a ello, la incorporación y adaptación de los principios de contabilidad generalmente aceptados VEN-NIF no ocurre de manera automática en tanto se parte de la intervención del Comité de Principios de Contabilidad de la Federación de Contadores Públicos de Venezuela para maximizar el rigor técnico necesario de conformidad con el entorno legal y económico de Venezuela.⁵³

Por lo analizado hasta el momento, podemos afirmar sin ambages que los principios de contabilidad generalmente aceptados, actualmente los VEN-NIF son un conjunto de normas que dirigen la acción de los profesionales contables, por cuanto representan el establecimiento de los criterios a seguir respecto al tratamiento de la información financiera.

No son sólo el conjunto de postulados fundamentales orientados a garantizar que la información suministrada por la contabilidad financiera cumpla con el objetivo de ser útil para la toma de decisiones.

Son verdaderas normas técnicas contentivas de mandatos para el hacer y revelación de una disciplina informativa sobre la situación financiera de la entidad económica, tal como lo es la contabilidad.⁵⁴

De todas las afirmaciones vertidas hasta el momento se derivan dos premisas que sustentan la racionalidad económica de los principios de contabilidad generalmente aceptados, actualmente los VEN-NIF.

En primer lugar, hablaremos de una «racionalidad económica objetiva», en virtud de la cual la información que la contabilidad valora, registra y presenta conforme a principios generalmente aceptados corresponde a entidades económicas que llevan a cabo operaciones de distintas naturaleza y complejidad.

De modo que el levantamiento de la información contable, incluida la presentación de estados financieros de conformidad con las normas contables, revela fielmente la capacidad que tiene la unidad económica para continuar desempeñando las actividades que le son inherentes.

⁵³ Comité Permanente de Principios de Contabilidad de la Federación de Colegios de Contadores Públicos de Venezuela, *Boletín de Aplicación VEN-NIF N° 0...*, párrafo 10.

⁵⁴ El jurista Humberto Romero-Muci señala sobre la naturaleza de los principios de contabilidad generalmente aceptados que: «Son recomendaciones técnicas que deben observarse cuando se redactan las cuentas anuales para conseguir el objetivo de ofrecer la imagen fiel de la situación de la empresa». Humberto Romero-Muci, *Naturaleza jurídica de los principios de contabilidad de aceptación general en Venezuela y su incidencia en la determinación de la renta neta financiera para el cálculo del impuesto sobre la renta de dividendos (análisis de los artículos 67 y 91 de la Ley de impuesto sobre la renta)*, (Caracas: VI Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, 2002), 186. En definitiva, los principios de contabilidad generalmente aceptados «son las reglas lógicas que se han de usar para concretar el registro contable de los hechos económicos y la elaboración de los EEF». *Vid.* Luis Durán y Marcos Mejía, «Puntos de encuentro entre el derecho tributario y la contabilidad, reflexiones desde el derecho peruano, a partir del impuesto a la renta empresarial», *El Derecho, Diario de Doctrina y Jurisprudencia*, N° 13.984, Argentina, (2016): 1. Disponible en: <http://www.elderecho.com.ar/includes/pdf/diarios/2016/06/27062016.pdf>, consultado en fecha 29 de abril de 2020.

Adicional a ello, la información contable pertenece a un centro de decisiones independientes conformado por un conjunto de recursos que se utilizan para realizar operaciones propias.

En este sentido, deben considerarse únicamente las transacciones derivadas de las actividades ejecutadas por la entidad a que se refiera. En efecto, la identidad de una organización es distinta a la de sus propietarios, en consecuencia, todas las acciones que se registran en la contabilidad deben guardar la debida correspondencia con la entidad económica.

En segundo lugar, hablaremos de una «racionalidad económica subjetiva», en virtud de la cual los principios contables se constituyen en un conjunto de criterios, reglas y normas de obligatoria aplicación por la profesión contable en la observación, registro y presentación de los hechos económicos para alcanzar una información veraz y representativa del ente económico.

De tal modo, que la sujeción de la conducta de los profesionales contables al mandato de los principios de contabilidad generalmente aceptados VEN-NIF, tienda a uniformar los procesos, métodos, procedimientos evitando así la arbitrariedad y discrecionalidad en el levantamiento de la información contable.⁵⁵

En definitiva, siguiendo las enseñanzas de Gertz Mareno⁵⁶, los principios contables cumplen el rol de ser los vigilantes en el registro de los hechos económicos y construcción de los informes financieros para garantizar su objetividad y veracidad razonable.

De tal forma, para lograr mostrar la situación financiera, patrimonial y de resultados de la entidad económica no basta cumplir con la habilitación y construcción de los libros contables.

Es imperativo hacerse de la aplicación de los principios de contabilidad de manera consistente, lo cual junto con la auditoria de los estados financieros y su dictamen, sean los insumos básicos de información para los usuarios internos y externos de la contabilidad mercantil.

⁵⁵ José Luis Cea García, «La racionalidad económica en los principios contables y las operaciones financieras a largo plazo», *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Vol. XV, n. 48, España, (1985): 527-613.

⁵⁶ Federico Gertz Manero, *Derecho...*, 127.

CONCLUSIONES

En Venezuela se ha acelerado la irrupción del Derecho contable mercantil en el Derecho tributario dado el estancamiento del Código de Comercio en la previsión de normas de valoración y presentación de la información financiera.

El Código de Comercio venezolano establece un sistema imperativo «imperativo expreso» para la construcción de la contabilidad formal. Por ello, la habilitación y llevanza de los libros contables es un deber del empresario para rendir cuentas a los interesados, principalmente, a los accionistas y acreedores.

Una posición interpretativa evolutiva del Código de Comercio permitiría identificar el «valor real del acervo social» con la «representación fiel» del patrimonio, la situación financiera y los resultados del negocio.

Una posición interpretativa evolutiva del Código de Comercio en lo referente a la expresión «valor real del acervo social», debe identificarse con la representación fiel de la realidad económica de la entidad y la sustancia económica de las transacciones.

La sola exigencia de la llevanza de la contabilidad de manera tal que se revele el «valor real del acervo social» a los fines de la toma de decisiones económicas y en favor de terceros interesados, hace imperativo seguir un patrón de conducta sobre el mandato técnico de los principios de contabilidad generalmente aceptados, actualmente los VEN-NIF.

BIBLIOGRAFÍA

BÁEZ MORENO, Andrés, *Normas contables e impuesto sobre sociedades*. Navarra, España: Editorial Aranzadi, S.A., 2005.

BONARDELL LENZANO, Rafael, *Régimen jurídico de la contabilidad del empresario*. Madrid: Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A., 2012.

CEA GARCÍA, José Luis. «La racionalidad económica en los principios contables y las operaciones financieras a largo plazo». *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, Vol. XV, n. 48, España, (1985): 527-613.

CONSEJO MEXICANO DE NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA (CINIF) DEL INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS, A.C., *Normas de Información Financiera (NIF) 2018*. México: 13ª edición, Serie NIF A, Norma de Financiera A-2, Postulados Básicos, 2018.

CONSEJO MEXICANO DE NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA (CINIF) DEL INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS, A.C., *Normas de Información Financiera (NIF) 2018*. México: 13ª edición, Serie NIF A, NIF A-5, Elementos Básicos de los Estados Financieros, 2018.

COMITÉ PERMANENTE DE PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD DE LA FEDERACIÓN DE COLEGIOS DE CONTADORES PÚBLICOS DE VENEZUELA, *Boletín de Aplicación VEN-NIF N° 0 (BA VEN-NIF 0)*. Caracas: *Acuerdo Marco para la adopción de las normas internacionales de información financiera*, 2011.

DURÁN, Luis y MEJÍA, Marcos, «Puntos de encuentro entre el derecho tributario y la contabilidad, reflexiones desde el derecho peruano, a partir del impuesto a la renta empresarial», *El Derecho, Diario de Doctrina y Jurisprudencia*, N° 13.984, Argentina, (2016): 1-13, Disponible en: <http://www.elderecho.com.ar/includes/pdf/diarios/2016/06/27062016.pdf>.

HEVIA Burt y GIGANTI Enrico, *La ruptura normativa entre el Código de Comercio y el Impuesto sobre la renta. Una propuesta de interpretación evolutiva*. Caracas: XVIII Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, Patologías del Sistema Tributario Venezolano, 2019.

GARCÍA AMADO, Juan Antonio, *Ensayos Escépticos sobre la Interpretación*. Perú: ZELA Grupo Editorial E.I.R.L., 2018.

GERTZ MANERO, Federico *Derecho Contable Mexicano*. Ciudad de México: Editorial Porrúa, S.A. de C.V., 2011.

MANTILLA MOLINA, Roberto, *Derecho Mercantil, Introducción y conceptos fundamentales. Sociedades*. México: Editorial Porrúa, 2015.

MORLES HERNÁNDEZ, Alfredo, *Curso de Derecho Mercantil. Tomo I. Introducción. La Empresa. El Empresario*. Caracas: Universidad Católica Andrés Bello, 2007.

NAVARRO FAURE, Amparo, *El Derecho tributario ante el nuevo Derecho contable*. Madrid: Wolters Kluwer España, S.A., 2007.

REAL ACADEMIA ESPAÑOLA, *Diccionario de la Lengua Española*, disponible en: <https://dle.rae.es/acervo>.

ROMERO LÓPEZ, Álvaro Javier, *Principios de Contabilidad, Normas de Información Financiera de la A-1 a la A-8 y B-2 y B-3, cuenta, estados financieros e IVA*. México: McGraw-Hill /Interamericana Editores S.A. de C.V., 2010.

ROMERO-MUCI, Humberto, *Naturaleza jurídica de los principios de contabilidad de aceptación general en Venezuela y su incidencia en la determinación de la renta neta financiera para el cálculo del impuesto sobre la renta de dividendos (análisis de los artículos 67 y 91 de la Ley de impuesto sobre la renta)*. Caracas: VI Jornadas Venezolanas de Derecho Tributario, Asociación Venezolana de Derecho Tributario, 2002.

URÍA, Rodrigo, *Derecho Mercantil*. Madrid: Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales, S.A., 1976.