

Tema 1: Status epistemológico de la contabilidad y de las normas contables.
Inter y transdisciplinariedad. Metodologías de investigación contable.

Título:

Sobre el concepto de patrimonio

23° Encuentro Nacional de Investigadores Universitarios del Área contable y

13° Simposio Regional de Investigación Contable

La Plata – 14 y 15 de diciembre de 2017

Hugo A. Collacciani

Instituto de Investigaciones y Estudios Contables
Facultad de Ciencias Económicas - UNLP
Centro de Investigación en Contabilidad Social (IADCOM)
Facultad de Ciencias Económicas - UBA

Resumen

El concepto de patrimonio resulta de suma importancia para las disciplinas de Contabilidad y de Derecho. En el primero de los casos, ocupa un rol central que potencialmente permea a todos los segmentos de la disciplina. En el segundo de los casos, resulta de importancia crucial para la subdisciplina “Derecho Patrimonial”. Atento a este rol primordial, no cabe duda de que su estudio resulta de especial interés para el Derecho Contable, entendido como la interdisciplina que investiga aquellos conceptos contables que deben integrarse con conceptos jurídicos a fin de poder ser interpretados correctamente, y viceversa¹.

Desde una perspectiva terminológica, cabe distinguir tres sentidos del vocablo “patrimonio”²:

- 1) Global: el conjunto de relaciones jurídicas de una persona valuables en dinero.
- 2) Bruto: el conjunto de derechosvaluables en dinero pertenecientes a una persona.
- 3) Neto: el conjunto de valores que restan después de detraídas las deudas.

El primero de los sentidos abarca la totalidad de relaciones jurídicas valuables en dinero, es decir, tanto aquellas relaciones jurídicas donde la persona resulta acreedora (parte activa de la relación), como deudora (parte pasiva de la relación). El segundo de los sentidos (patrimonio bruto) es usualmente referido desde la contabilidad como “activo”. Es al sentido al que hace referencia el adagio “el patrimonio es la prenda común de los acreedores”. O, más precisamente, al que hace referencia el art. 242 del Código Civil y Comercial de la Nación: “Garantía común. Todos los bienes del deudor están afectados al cumplimiento de sus obligaciones y constituyen la garantía común de sus acreedores [...]”. El último sentido (patrimonio neto) hace referencia al conjunto de valores que restan una vez detraídas las deudas del activo. Este sentido es el más utilizado por la doctrina contable, al punto de que muchas veces se utiliza el vocablo “patrimonio” sin más, omitiéndose el “neto”. Esta práctica es disvaliosa, ya que no permite distinguir adecuadamente a qué sentido del patrimonio se está refiriendo en cada caso en particular. Esto colisiona con el requerimiento de toda disciplina científica de contar con un lenguaje preciso, donde cada vocablo tenga una interpretación unívoca.

Más allá de esta perspectiva terminológica, el concepto de patrimonio tiene, para la Contabilidad, consecuencias en los planos epistemológico y, eventualmente, ontológico. Es así que las distintas teorías contables han adoptado diferentes posturas a su respecto a lo largo de los siglos. En particular, la evolución de los paradigmas dominantes de la Contabilidad a lo largo del tiempo afectó la forma en cómo se conceptualizó al patrimonio. El pasaje de un paradigma de *control* a uno de *utilidad de la información* contable para la toma de decisiones, implicó una reducción en la importancia del concepto de patrimonio.

¹ Cf. Favier-Dubois, Eduardo Mario (dir.), *El Derecho y la Contabilidad (Relaciones Interdisciplinarias)*, Morón, Editorial Universidad de Morón, 2008, p. 34.

² Rivero Hernández, Francisco, *Teoría general del patrimonio*, en Martín Garrido Melero y Josep María Fugardo Estivill (coords. gen.) y Ángel Serrano de Nicolás (coord. sect.), *El patrimonio familiar, profesional y empresarial. Sus protocolos*. Tomo 1, Barcelona, Bosch, 2005, p. 65.

Introducción

El concepto de patrimonio resulta de suma importancia para las disciplinas de Contabilidad y de Derecho. En el primero de los casos, ocupa un rol central que potencialmente permea a todos los segmentos de la disciplina. En el segundo de los casos, resulta de importancia crucial para la subdisciplina “Derecho Patrimonial”. Atento a este rol primordial, no cabe duda de que su estudio resulta de especial interés para el Derecho Contable, entendido como la interdisciplina que investiga aquellos conceptos contables que deben integrarse con conceptos jurídicos a fin de poder ser interpretados correctamente, y viceversa³.

Desde una perspectiva terminológica, cabe distinguir tres *sentidos* del vocablo “patrimonio”⁴:

- 1) Global: el conjunto de relaciones jurídicas de una persona valuables en dinero.
- 2) Bruto: el conjunto de derechos valuables en dinero pertenecientes a una persona.
- 3) Neto: el conjunto de valores que restan después de deducidas las deudas.

El primero de los sentidos abarca la totalidad de relaciones jurídicas valuables en dinero, es decir, tanto aquellas relaciones jurídicas donde la persona resulta acreedora (parte activa de la relación), como deudora (parte pasiva de la relación). Cuando hagamos referencia al “patrimonio” a secas, nos estaremos refiriendo a este sentido global del término. El segundo de los sentidos (patrimonio bruto) es usualmente referido desde la contabilidad como “activo”. Es al sentido al que hace referencia el adagio “el patrimonio es la prenda común de los acreedores”. O, más precisamente, al que hace referencia el art. 242 del Código Civil y Comercial de la Nación: “Garantía común. Todos los bienes del deudor están afectados al cumplimiento de sus obligaciones y constituyen la garantía común de sus acreedores [...]”. El último sentido (patrimonio neto) hace referencia al conjunto de valores que restan una vez deducidas las deudas del activo. Este sentido es el más utilizado por la doctrina contable, al punto de que muchas veces se utiliza el vocablo “patrimonio” sin más, omitiéndose el “neto”. Esta práctica es disvaliosa, ya que no permite distinguir adecuadamente a qué sentido del patrimonio se está refiriendo en cada caso en particular. Esto colisiona con el requerimiento de toda disciplina científica de contar con un lenguaje preciso, donde cada vocablo tenga una interpretación unívoca.

En sentido general, y más allá de estas consideraciones terminológicas, corresponde señalar también que los sentidos del patrimonio no se agotan allí. Es decir, en tanto fenómeno social, el patrimonio tiene otros sentidos además del jurídico y del contable, como pueden serlo el vulgar, el sociológico, etc.⁵

³ Cf. Favier-Dubois, Eduardo Mario (dir.), *El Derecho y la Contabilidad (Relaciones Interdisciplinarias)*, Morón, Editorial Universidad de Morón, 2008, p. 34.

⁴ Rivero Hernández, Francisco, *Teoría general del patrimonio*, en Martín Garrido Melero y Josep María FugaroEstivill (coords. gen.) y Ángel Serrano de Nicolás (coord. sect.), *El patrimonio familiar, profesional y empresarial. Sus protocolos*. Tomo 1, Barcelona, Bosch, 2005, p. 65.

⁵ Rivero Hernández, Francisco, op. cit., p. 66.

Caracteres del patrimonio⁶

Los caracteres usualmente atribuibles al patrimonio son:

- Es *necesario*: no puede existir una persona sin patrimonio. Esto ha sido receptuado expresamente por nuestro Código Civil y Comercial (CCCN) para las personas jurídicas: “ARTICULO 154.- Patrimonio. La persona jurídica debe tener un patrimonio.”
- Es *inalienable*: nadie puede transferir ni enajenar su patrimonio como tal ni una parte alícuota de él (receptuado en el art. 1551 CCCN, por ejemplo).
- Es *fungible*: los bienes, en tanto se los mira como universalidad patrimonial, se traducen todos en su equivalente pecuniario; si lo que interesa no es su entidad sino su valor en dinero, son intercambiables a igual valor.
- *Unicidad e indivisibilidad*: antiguamente se consideraba que una persona solo podía ser titular de un único patrimonio (para Aubry y Rau, ello se deducía de la caracterización del mismo como atributo de la personalidad, por ejemplo). Actualmente se considera que una misma persona puede ser titular de distintos patrimonios autónomos. En este sentido, el último párrafo del art. 242 CCCN establece: “Los patrimonios especiales autorizados por la ley sólo tienen por garantía los bienes que los integran.”

Principios que gobiernan el patrimonio⁷

Los principios que se reconoce que gobiernan el patrimonio, usualmente abarcan:

- De *responsabilidad* (patrimonial) frente a terceros (universal o específica). En esta línea, el art. 242 CCCN, mencionado.
- De *equilibrio* patrimonial: todo desplazamiento patrimonial dentro del patrimonio y en su relación con otros obedezca a una justa causa (cf. Art. 1794 CCCN).
- De *subrogación real*: el hecho de sucedes o sustituir un bien nuevamente adquirido por el titular del patrimonio en ciertos caracteres jurídicos de otro, desaparecido por enajenación, destrucción y otro motivo (cf. Art. 2194 CCCN).
- De *autonomía limitada de la voluntad*: en cuanto a la constitución de patrimonios, congruente con el principio de legalidad, y *numerus clausus* por lo que se refiere a los posibles. (notar la vinculación con el carácter de unicidad e indivisibilidad).

Evolución del concepto

Si bien no podemos reseñar aquí adecuadamente la evolución del concepto de patrimonio⁸, corresponde incorporar algunas apostillas. En primer lugar, resaltar que “una verdadera construcción del patrimonio como categoría jurídica nueva sólo aparece en el siglo XIX, cuando

⁶ En esta sección seguimos esencialmente a Arauz Castex, Manuel, Derecho civil – Parte general, Tomo segundo, Buenos Aires, Cooperadora de Derecho y Ciencias Sociales, 1974, pp. 137 y 138, §1292.

⁷ En esta sección seguimos esencialmente a Rivero Hernández, Francisco, op. cit., p. 74.

⁸ A tal efecto puede consultarse con provecho, por ejemplo, Arauz Castex, Manuel, op. cit., §§1276-1291.

Zachariae estudia el Código Civil francés [...]. La primera edición de la obra de Zachariae fue de 1811.”⁹

Por otra parte, el concepto de patrimonio se desarrolla particularmente en el ámbito continental-europeo, asociado por tanto al Derecho Continental (*Civil Law*). En cambio, en Derecho Anglosajón (*Common Law*), el concepto no ha desempeñado un rol tan relevante. Ello resulta significativo porque, como afirma Jesús Alfaro Águila-Real (por ejemplo, [aquí](#)¹⁰), el Derecho Continental europeo lleva la delantera con respecto a la conceptualización de la personalidad jurídica. Y, como enseñan Hansmann y Kraakman: “En nuestra opinión, la separación entre los activos de la sociedad y los activos personales de los socios y de los administradores es la característica nuclear más definitoria de una entidad legal, y establecer esta separación es el principal rol que desempeña el Derecho de Sociedades en la organización de la empresa.”¹¹ Es decir, otorgarle personalidad jurídica a los activos aportados a una sociedad es una forma extrema de partición patrimonial.¹² De allí el rol esencial que la contabilidad desempeñó en el desarrollo del concepto empresa y de sociedad en la Edad Media.¹³

Receptuación contable del concepto¹⁴

Afirma Fernández Pirla que si bien el concepto surge en el ámbito jurídico, lo hace teñido de un fuerte matiz económico. “Los contabilistas han tomado el concepto de Patrimonio del orden jurídico y lo han reelaborado adaptándolo a la doctrina contable”¹⁵. Es en este sentido que comenta que esta adaptación ha llevado a que el concepto no tenga el mismo significado en Derecho que en Contabilidad. “En nuestro estudio partiremos de la concepción de patrimonio como conjunto de derechos y obligaciones susceptibles de expresión cuantitativa vinculados a una misma titularidad y afectos a un fin.”¹⁶

⁹ Rivero Hernández, Francisco, op. cit., p. 59.

¹⁰ Alfaro Águila-Real, Jesús, La inutilidad de la teoría de sistemas para el análisis del Derecho de Sociedades, Almacén de Derecho, 2017, <http://almacenederecho.org/la-inutilidad-la-teoria-sistemas-analisis-del-derecho-sociedades/>

¹¹ Hansmann, Henry y Reinier Kraakman, The Essential Role of Organizational Law, Harvard Law School John M. Olin Center For Law, Economics, and Business, Discussion Paper No. 284, p. 4.

¹² Armour, John, Henry Hansmann y Reinier Kraakman, What is Corporate Law, en Reinier Kraakman et al., The Anatomy of Corporate Law, Oxford, OUP, 2009, p. 16.

¹³ Ver Schluchter, Wolfgang, Paradoxes of Modernity: Culture and Conduct in the Theory of Max Weber, Stanford, SUP, 1996, pp. 200-201.

¹⁴ En esta sección seguimos esencialmente a Fernández Pirla, José M^º, Teoría Económica de la Contabilidad, Madrid, Ediciones ICE, 1974, Capítulo II “La teoría del patrimonio y de los equilibrios patrimoniales”.

¹⁵ Id., p. 27.

¹⁶ Id., p. 29.

Prosigue el autor afirmando que el concepto de patrimonio así expuesto fue recogido y aplicado en forma rigurosa a la Contabilidad por Giuseppe Cerboni, quien consideraba a la Contabilidad como la doctrina de los principios para el establecimiento de las responsabilidades jurídicas o cuasi-jurídicas surgidas como consecuencia de la administración de un patrimonio.

Posteriormente se refiere a Fabio Besta, quien critica esta recepción sin cortapisas del aspecto jurídico del patrimonio. Besta afirma que este aspecto jurídico, es decir, los derechos en sentido estricto, no interesa tanto como la consideración de los hechos, esto es, la concreción real o económica de esos derechos. De nada nos sirve en el orden genuinamente contable el goce de un derecho de crédito si éste no puede hacerse efectivo, ni un derecho real de propiedad si el objeto ha desaparecido¹⁷. Arévalo agrega “Los autores que se inspiran en un concepto netamente jurídico para la definición de patrimonio, lo consideran con relación al sujeto de la hacienda como un completo de derechos reales y de derechos y obligaciones personales evaluables en dinero; el conjunto de los derechos forma la parte activa de ese patrimonio, y el de las obligaciones, la parte pasiva. Besta hace notar que el derecho de poseer una cosa o de lograrla nada vale de por sí. [...] Quien tiene derecho de exigir una suma conserva por entero ese derecho aunque el deudor resulte insolvente por completo, pero si no hay posibilidad alguna de que el acreedor logre en todo o en parte la suma adeudada, aquel derecho no le acrece su patrimonio.”¹⁸

Finaliza Fernández Pirla: “El patrimonio, en sentido contable, al prescindir de los antecedentes jurídicos, viene a definirse o configurarse como una situación de hecho: la riqueza perteneciente a una unidad económica, o el conjunto de bienes económicos, materiales o inmateriales pertenecientes a una unidad económica o hacienda, a una disposición inmediata o diferida, así como las cargas que lo gravan.”¹⁹

Aspectos que se distinguen en el patrimonio

Fernández Pirla distingue cuatro aspectos fundamentales en el patrimonio²⁰:

- a) El conjunto de los derechos y obligaciones que integran el mismo o *plutocosmos patrimonial*.
- b) La entidad a la que el mismo está vinculada.
- c) El fin a que el patrimonio se afecta.
- d) El aspecto numérico del patrimonio o *aritmocosmos patrimonial*.

El plutocosmos patrimonial puede ser especificado desde dos puntos de vista diferentes: o bien atendiendo a la propia naturaleza de esos bienes como elementos económicos, o bien

¹⁷ Id., p. 30.

¹⁸ Arévalo, Alberto, Elementos de Contabilidad General, Buenos Aires, Selección Contable, 1946, pp. 30-31.

¹⁹ Fernández Pirla, José M^a, op. cit., p. 31.

²⁰ Id., p. 33.

atendiendo al origen o financiación de los mismos. La primera implicará una visión genuinamente económica de la empresa, y la segunda una visión genuinamente financiera de la misma.²¹

Notar la correlación entre esta interpretación económico-financiera del activo y pasivo con la terminología jurídica: se puede considerar que sobre el conjunto de bienes y derechos que constituyen el capital en sentido económico (el activo), inciden un conjunto de obligaciones. “Si entre estas obligaciones consideramos incluidas las existentes con la propia titularidad del patrimonio, es evidente la coincidencia entre las expresiones cuantitativas de la actividad y pasividad del patrimonio (A y P).”²²

Esto no resulta problemático en una sociedad comercial, donde los socios son los titulares de los derechos económicos residuales sobre la misma²³. Es decir, puede razonablemente concebirse que los activos de la sociedad tienen como contrapartida derechos de terceros sobre los mismos: acreedores en el caso del pasivo, y los “propietarios” (socios) en el caso del patrimonio neto. Es la perspectiva de los modernos textos de finanzas²⁴, que ven al activo como proyectos de inversión y a la faz pasiva del patrimonio (P+PN) como fuentes de financiamiento. Dichos proyectos de inversión pueden financiarse con “capital propio” (PN) o “capital ajeno” (P), indistintamente y de acuerdo a la rentabilidad buscada y al perfil de riesgo adoptado.

Sin embargo, esta perspectiva se torna un tanto más forzada cuando se habla de una empresa unipersonal, donde en el activo se mezclan los bienes personales de su titular persona física con los propios de la empresa, y en el pasivo se encuentran los derechos de los acreedores sobre dicho conjunto mezclado de activos. En este caso “si entre estas obligaciones consideramos incluidas las existentes con la propia titularidad del patrimonio”, como para legítimamente incorporar el PN a la faz pasiva y lograr la identidad matemática $A=P$, estaríamos forzando la situación, porque sobre esos activos técnicamente no incide una obligación hacia su titular. Algo similar sucede en fundaciones o asociaciones civiles, por ejemplo, donde el fundador o los asociados, respectivamente, no resultan titulares de los derechos económicos residuales sobre el patrimonio (es decir, no pueden ser considerados “dueños” o “propietarios” de la entidad). En estos casos, si se liquida la persona jurídica y existe un sobrante de activos (es decir, existía un PN positivo), se destinará a una entidad de bien común que no tenga fin de lucro y que esté domiciliada en la República (asociaciones civiles: art. 170 CCCN), o a una entidad de carácter público o a una persona jurídica de carácter privado cuyo objeto sea de utilidad pública o de bien común, que no tenga fin de lucro y que esté domiciliada en la República (fundaciones: art. 217 CCCN).

²¹ Id., p. 34.

²² Id., p. 35.

²³ Armour, John, Henry Hansmann y Reinier Kraakman, op. cit., punto 1.2.5.

²⁴ Por ejemplo: Brealey, Richard A., Stewart C. Myers y Franklin Allen, Principles of Corporate Finance, New York, McGraw-Hill/Irwin, 2014, punto 1-1.

Conclusiones

Si bien el pasaje en Contabilidad de un *paradigma de control* a uno de *utilidad de la información* contribuyó a un desinterés creciente por el concepto de patrimonio, ello no debe necesariamente ser así. De hecho, ambas funciones del sistema de información contable pueden (y deben) coexistir en la misma organización. La administración de la entidad puede determinar ciertas características para la provisión de información de uso interno, y otras características para la provisión de uso externo. La decisión sobre la adecuación de las características adoptadas para la provisión de uso interno se canalizará mayormente por los canales jerárquicos y los mecanismos internos de la entidad, mientras que la adecuación de las características adoptadas para la provisión de uso externo puede ser desafiada judicialmente. No excluimos un cierto solapamiento posible entre ambas esferas²⁵, pero consideramos que internamente prevalecerán los medios extrajudiciales, mientras que externamente lo harán los judiciales.

La definición misma de patrimonio, adicionalmente al análisis de sus componentes, como ya fue señalado, se ve impactada, entonces, por la función de la información que la entidad emite acerca del mismo, así como por la determinación de los usuarios legitimados de dicha información. Esta situación implica que resulta sumamente útil a efectos de su análisis adoptar una perspectiva de Gobierno Corporativo, entendida esta como la disciplina que estudia los sistemas de gobierno corporativo de las entidades. Y los sistemas de gobierno corporativo de las entidades entendidos como los sistemas “por medio del cual las empresas son dirigidas y controladas”²⁶. La perspectiva de Gobierno Corporativo implica prestar adecuada atención a los *stakeholders* interesados en la operatoria de la entidad, a los órganos y procesos internos de la misma encargados de gestionar los diversos intereses de dichos *stakeholders*, así como la provisión de información diferencial que realiza a cada uno de ellos a efectos de satisfacer sus necesidades informativas crecientes²⁷.

²⁵ Ver Favier Dubois, Eduardo M. (h.), La contabilidad de gestión como contabilidad obligatoria en sociedades y personas jurídicas, IX Jornada Nacional de Derecho Contable, Córdoba, 2016.

²⁶ Cadbury, A. (1992). Report of the Committee on the Financial Aspects of Corporate Governance, punto 2.5.

²⁷ Ver García Casella, Carlos Luis (dir.), Enfoque multiparadigmático de la contabilidad: modelos, sistemas y prácticas deducibles para diversos contextos, Buenos Aires, Contabilidad y Auditoría, número extraordinario II, 1996, conclusión e) VII, p. 7.

Referencias bibliográficas

Alfaro Águila-Real, Jesús, La inutilidad de la teoría de sistemas para el análisis del Derecho de Sociedades, Almacén de Derecho, 2017, <http://almacenederecho.org/la-inutilidad-la-teoria-sistemas-analisis-del-derecho-sociedades/>

Arauz Castex, Manuel, Derecho civil – Parte general, Tomo segundo, Buenos Aires, Cooperadora de Derecho y Ciencias Sociales, 1974.

Arévalo, Alberto, Elementos de Contabilidad General, Buenos Aires, Selección Contable, 1946.

Armour, John, Henry Hansmann y Reinier Kraakman, What is Corporate Law, en Reinier Kraakman et al., The Anatomy of Corporate Law, Oxford, OUP, 2009.

Brealey, Richard A., Stewart C. Myers y Franklin Allen, Principles of Corporate Finance, New York, McGraw-Hill/Irwin, 2014.

Cadbury, A. (1992). Report of the Committee on the Financial Aspects of Corporate Governance.

Favier-Dubois, Eduardo Mario (dir.), *El Derecho y la Contabilidad (Relaciones Interdisciplinarias)*, Morón, Editorial Universidad de Morón, 2008.

Favier Dubois, Eduardo M. (h.), La contabilidad de gestión como contabilidad obligatoria en sociedades y personas jurídicas, IX Jornada Nacional de Derecho Contable, Córdoba, 2016.

Fernández Pirla, José M^a, Teoría Económica de la Contabilidad, Madrid, Ediciones ICE, 1974.

García Casella, Carlos Luis (dir.), Enfoque multiparadigmático de la contabilidad: modelos, sistemas y prácticas deducibles para diversos contextos, Buenos Aires, Contabilidad y Auditoría, número extraordinario II, 1996.

Hansmann, Henry y Reinier Kraakman, The Essential Role of Organizational Law, Harvard Law School John M. Olin Center For Law, Economics, and Business, Discussion Paper No. 284.

Rivero Hernández, Francisco, *Teoría general del patrimonio*, en Martín Garrido Melero y Josep María Fugardo Estivill (coords. gen.) y Ángel Serrano de Nicolás (coord. sect.), El patrimonio familiar, profesional y empresarial. Sus protocolos. Tomo 1, Barcelona, Bosch, 2005.

Schluchter, Wolfgang, Paradoxes of Modernity: Culture and Conduct in the Theory of Max Weber, Stanford, SUP, 1996.