

# Revista de Ciencias Económicas

PUBLICACION DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS  
CENTRO DE ESTUDIANTES Y COLEGIO  
DE GRADUADOS

---

## DIRECTORES

Juan Bayetto  
Por la Facultad

Horacio B. Ferro  
Por el Centro de Estudiantes

Juan José Guaresti (h.)  
Por el Colegio de Graduados

## SECRETARIO DE REDACCION

Carlos E. Daverio

## REDACTORES

Andrés Devoto  
José Rodríguez Tarditi  
Por el Colegio de Graduados

Vito N. Petrera  
Silvio Pascale  
Por la Facultad

José D. Mestorino  
Por el Centro de Estudiantes

---

AÑO XXI

NOVIEMBRE DE 1933

SERIE II, N° 148

---

DIRECCION Y ADMINISTRACION  
CALLE CHARCAS 1835  
BUENOS AIRES

de Egidio C. Trevisán

## **Cuestiones de contabilidad ferroviaria relacionadas con la ley 5315 (Ley Mitre)**

### GASTOS Y PRODUCTOS

La Ley 5315, llamada Ley Mitre en recuerdo de su autor, el ingeniero Emilio Mitre, fué sancionada el 1º de octubre de 1907.

Esta ley, complementada por el decreto reglamentario dictado el 30 de abril de 1908, establece un régimen especial para las concesiones de las empresas ferroviarias radicadas o a radicarse en el país, y acuerda a las mismas determinadas franquicias a cambio de correlativas obligaciones.

Entre esas ventajas se encuentra la liberación del pago de derechos de aduana, que el artículo 8 de la mencionada ley acuerda a las empresas en la introducción de materiales y artículos de construcción y explotación de sus líneas, franquicia que debe regir hasta el 1º de enero de 1947.

Las empresas de esa manera beneficiadas deberán pagar, en cambio, “una contribución única igual al tres por ciento (3 %) del producto líquido de sus líneas, quedando exoneradas por el mismo tiempo de todo otro impuesto nacional, provincial y municipal.”

Establece, además, dicha ley, en su artículo 9º y en defensa de los intereses del público, que las tarifas de carga y de pasajeros serán intervenidas por el Poder Ejecutivo cuando el promedio del producto de la línea en tres años seguidos exceda del 17 % del capital, en acciones y obligaciones, reconocido por el Poder Ejecutivo y siempre que los gastos no excedan del 60 % de las entradas, lo que es lo mismo que decir, que procederá la intervención de las tarifas toda vez que el producto líquido exceda del 6.80 %.

$$\frac{17 \times 60}{100} = 10.20 \text{ y } 17 - 10.20 = 6.80$$

Estas dos circunstancias que acabamos de señalar, la determinación del producto líquido para el cálculo de la contribución única del 3 %, y la determinación del coeficiente de productividad de las líneas, a los efectos de la oportuna intervención de las tarifas, ha hecho indispensable el establecimiento de un control permanente de la autoridad pública sobre la contabilidad de las empresas ferroviarias.

Ese control lo realiza el Poder Ejecutivo con la intervención de la Dirección General de Ferrocarriles, la cual examina y fiscaliza, año por año, los estados que en su oportunidad debe elevar cada una de las empresas.

Del ejercicio de esta función de control, que la Dirección General realiza con el asesoramiento de sus técnicos (contadores inspectores), han surgido desde los primeros tiempos en que la Ley entró en vigencia (1908), una serie de cuestiones de carácter doctrinario, en algunos casos, y simplemente práctico, en otros, cuestiones que se han venido repitiendo de año en año sin haberse logrado una inteligencia, sino en reducidos casos.

A fin de dar un corte a tales diferencias, y haciendo uso de la facultad acordada por el art. 15 del decreto reglamentario de 1908, el Fisco Nacional demandó recientemente al Ferrocarril Oeste de Buenos Aires, por constitución de un tribunal arbitral, al cual debía confiarse la resolución inapelable de tales cuestiones y la determinación del monto que debe oblar al Fisco la empresa demandada por concepto de la indicada contribución del 3 %.

Dicho Tribunal fué constituido e integrado por el doctor Esteban Tiscornia, en representación del Gobierno, por el Dr. Juan José Guaresti (hijo), en representación del ferrocarril, y por el suscripto en calidad de árbitro tercero.

Al fundamentar mis votos correspondientes a cada una de las cuarenta y siete cuestiones sometidas y resueltas, he tenido oportunidad de practicar ciertos estudios interpretativos que, en lo que respecta a algunos de los casos, considero de interés exponerlos aquí, aunque más no sea en forma sucinta, por cuanto sobre esta materia existe muy poca producción, dándose frecuentes casos de dudas sobre la forma en que deben interpretarse algunas de las disposiciones legales.

El punto más delicado está en lo que respecta a la determinación de lo que debe entenderse por “gastos de explotación” y “productos”, elementos que intervienen en la fijación del “producto líquido” sobre el que deberá establecerse la contribución del 3 %. De la forma, correcta o incorrecta, que se adopte en tales imputaciones, resulta la determinación, exacta o inexacta de dicha contribución.

La dificultad proviene en cuanto a gastos se refiere, de la forma ambigua e inapropiada en que se ha hecho esa definición en el decreto reglamentario de la citada ley, del 30 de abril de 1908.

Establece el art. 7º de dicho decreto reglamentario lo siguiente:

“Para determinar el porcentaje de gastos que se señala en los artículos 8º y 9º de la citada ley, queda establecido que los gastos serán todos los incurridos en cada ejercicio anual y que correspondan a la explotación de los sistemas explotados por las empresas y en la representación y dirección de las mismas, debidamente comprobados, y comprenderán:

“a) El importe de la contribución del 3 % del producto líquido de que trata el artículo 8º de la citada ley.

“b) Las sumas que en cada ejercicio se apliquen a la amortización del capital invertido en concesiones a término, debiendo acreditarse en la cuenta de capital las referidas amortizaciones en las épocas en que éstas se producen.

“c) Las sumas que en cada ejercicio anual se acrediten en las siguientes cuentas de reservas:

“1º—La renovación de la vía, parte metálica de los puentes, tramos de alcantarillas, telégrafos, señales, locomotoras, muebles e instalaciones de luz o fuerza, de tren rodante y flotante;

“2º—Las reservas para accidentes, reclamos, gastos judiciales e imprevistos;

“3º—Seguros contra incendios;

“4º—Pensiones y fondos de beneficencia para el personal.”

El artículo 8º siguiente del mismo decreto reglamentario citado establece los coeficientes que limitan el máximo a que dichas reservas pueden ascender, pudiéndose sobrepasar.

sar tales límites solamente con autorización previa del Poder Ejecutivo.

Como se habrá notado, la redacción del art. 7º antes citado es bastante imprecisa y de ahí algunas dudas suscitadas.

Sin embargo, de un examen prolijo de su contenido, se llega a la siguiente interpretación sobre lo que debe entenderse por "gasto de explotación".

En la primera parte del artículo 7 transcripto se comprenden los gastos normales u ordinarios de las empresas ferroviarias, entendiéndose por tales "todos los incurridos en el ejercicio anual", a condición de que se consulten estas dos circunstancias: que sean gastos relacionados con la explotación de las líneas o con la dirección y representación de las empresas, y que estén debidamente comprobados.

Reunidos tales requisitos, que son los que resultan de la disposición gubernativa mencionada, las empresas ferroviarias pueden imputar libremente a "Gastos de explotación" aquellos que se encuentren en esas condiciones.

Vienen después otra clase de gastos, de carácter extraordinario o de excepción y que son a los que el artículo comentado se refiere cuando dice, después de una coma, que limita la oración, "y comprenderán:"

Aquí está, precisamente, y por causa de la constitución gramatical defectuosa, la causa de la confusión en que a veces se ha incurrido. Efectivamente, como después de referirse a los gastos que señalan los artículos 8 y 9 de la Ley 5315, dice el artículo citado "y comprenderán", se ha interpretado, en algunos casos, que los gastos que se enuncian a continuación son los que el artículo reconoce, no siendo ello así, como pasaré a explicarlo.

Tales gastos, los que siguen a la expresión "y comprenderán", son, como ya se ha dicho, de carácter extraordinario. Son ellos los siguientes:

El importe de la contribución del 3 %, que no es, desde luego, un gasto relacionado con la explotación misma; y después, determinados gastos de carácter futuro, como son la amortización paulatina del Capital invertido y las reservas que se constituyen a efectos de repartir entre distintos ejercicios el monto de gastos extraordinarios.

Para tales reservas, el artículo 8 siguiente del decreto comentado fija determinados coeficientes o límites, los cua-

les no se pueden sobrepasar sin la correspondiente autorización del Poder Ejecutivo.

En resumen, de lo que queda dicho resulta: 1º, que los gastos normales de las empresas pueden ser libremente imputados a "Gastos de Explotación", siempre que los mismos estén debidamente comprobados y siempre que ellos tengan una relación directa con la explotación o con la dirección y representación de las mismas; 2º, que la contribución del 3 % que se refieren los artículos 8 y 9 de la Ley 5315 debe imputarse a Gastos de Explotación, y 3º, que los demás gastos, de carácter futuro y extraordinario, como amortización de capital y constitución de reservas, pueden imputarse a la referida cuenta solamente dentro de los límites establecidos por el decreto, siendo indispensable la autorización gubernativa para sobrepasar tales límites o para la constitución de otras reservas, diferentes de las previstas por el decreto.

En cuanto a la determinación de "Productos", el punto se halla reglado por el artículo 6º del referido decreto reglamentario. "Se considerarán productos brutos, dice dicho artículo, todas las entradas, tal como se producen y sin disminución alguna, quedando excluidos los créditos pendientes por conceptos de transporte u otros servicios prestados, que serán computados en el ejercicio en que se haga efectivo su cobro."

El principio que este artículo deja sentado es el de que no deben ingresar a "Productos" sino aquellos que definitivamente se han devengado, dejándose pendientes para su oportuno ingreso aquellos que aun no se han hecho efectivos.

De ahí resulta que, de acuerdo con este principio, los fletes, almacenajes, estadías o remuneración de otros servicios prestados por la Empresa, deban ser deducidos de "productos" cuando, por haberse considerado cobrado su importe —caso de pago con cheques sin fondos, por ejemplo— haya ingresado a esa cuenta.

Pero no sucede lo mismo cuando se trata de otras "cuentas incobrables", que tienen un origen distinto al indicado, es decir, que no proceden de fletes o de remuneración de otros servicios de las empresas. En el movimiento general de las transacciones de las mismas resultan, en efecto, cuentas de cobro imposible que no tienen ese origen y con respecto a las cuales corresponde adoptar un criterio distinto,

debiendo ser imputados los respectivos importes a "Producto líquido", es decir a "Ganancias y Pérdidas". Efectivamente, de acuerdo con la determinación de gastos que hacen los artículos 7 y 8 del decreto reglamentario, a que ya nos hemos referido, no procede la imputación a Gastos de Explotación de las cuentas incobrables, que allí no se comprenden, y, según lo que resultó del art. 6 antes referido, tampoco procede la deducción de "Productos", cuando no se trate de fletes u otros servicios prestados, razón por la cual, no queda, por eliminación, otro procedimiento que el de la imputación de tales cuentas a "Producto líquido."

Otras cuestiones de doctrinas, igualmente resueltas por el Tribunal, serán objeto de un próximo artículo.