



Universidad de Buenos Aires
Facultad de Ciencias Económicas
Biblioteca "Alfredo L. Palacios"



Derecho de concesión y bienes cedidos por el Estado en la concesión de servicio público: valuación y amortización en el impuesto a la renta y sobre el patrimonio

Marinero, Aníbal

2007

Cita APA: Marinero, A. (2007). Derecho de concesión y bienes cedidos por el Estado en la concesión de servicio público: valuación y amortización en el impuesto a la renta y sobre el patrimonio.

Buenos Aires : Universidad de Buenos Aires.

Facultad de Ciencias Económicas. Escuela de Estudios de Posgrado

Este documento forma parte de la colección de tesis de posgrado de la Biblioteca Central "Alfredo L. Palacios". Su utilización debe ser acompañada por la cita bibliográfica con reconocimiento de la fuente.

Fuente: Biblioteca Digital de la Facultad de Ciencias Económicas - Universidad de Buenos Aires



Facultad de Ciencias Económicas
Universidad de Buenos Aires



POSGRADO DE ESPECIALIZACIÓN EN **TRIBUTACIÓN**

“Derechos de concesión y bienes cedidos por el Estado en la Concesión de Servicio Público: Valuación y amortización en el Impuesto a la Renta y sobre el Patrimonio”

Director: Dr. Juan Carlos Vicchi
Tutor: Prof. C.P. Sara Diana Telias
Alumno: C.P. Aníbal Marinaro
D.N.I.: 23.454.432

Ciudad Autónoma de Buenos Aires
Junio de 2007

INDICE

| | |
|--|-----------|
| INDICE..... | 2 |
| I. INTRODUCCIÓN | 4 |
| II. LA ADQUISICIÓN DEL DERECHO DE CONCESIÓN | 6 |
| II. 1 La adquisición del derecho de concesión desde el punto de vista del Derecho | |
| Administrativo | 6 |
| II. 1.1 Nociones preliminares acerca de la pertinencia del tema con el Derecho Tributario..... | 6 |
| II. 1.2 Concepto de contrato de concesión | 7 |
| II. 1.2.1 Los contratos administrativos..... | 7 |
| II. 1.2.2 Los contratos de concesión | 7 |
| II. 1.2.3 La concesión de servicio público | 8 |
| II. 1.3 Características de la concesión de servicio público según el régimen jurídico | 9 |
| II. 1.3.1 Principios fundamentales de la concesión de servicio público | 9 |
| II. 1.3.2 Naturaleza jurídica de la concesión de servicio público | 9 |
| II. 1.3.3 La ecuación financiera y los derechos del concesionario | 10 |
| II. 2 La adquisición del derecho de concesión en el concepto de renta desde el punto de | |
| vista económico | 12 |
| II. 2.1 El concepto de renta según la definición de Haig-Simmons | 12 |
| II. 2.2 La gravabilidad de la renta en el momento de la adquisición del derecho | 12 |
| II. 3 La adquisición del derecho de concesión en el concepto de renta desde el punto de | |
| vista jurídico | 13 |
| II. 3.1 Es un incremento patrimonial pues se incorpora un activo..... | 13 |
| II. 3.1.1 Pertinencia de la aplicación supletoria de normas contables al ámbito impositivo .. | 13 |
| II. 3.1.2 Conceptos contables relativos a los activos intangibles | 14 |
| II. 3.1.3 La doctrina contable: consideraciones sobre los intangibles | 15 |
| II. 3.1.4 Normas contables nacionales aplicables a los activos intangibles | 17 |
| II. 3.2 El tipo de activo es un intangible encuadrable en la expresión “y similares” del artículo 81 | |
| inciso f) de la ley del impuesto a las ganancias..... | 19 |
| II. 3.2.1 Los intangibles en nuestro impuesto a las ganancias | 19 |
| II. 3.2.2 Los intangibles en la legislación comparada | 22 |
| II. 3.3 Valuación del activo | 25 |
| II. 3.3.1 Valuación de los activos intangibles según las normas de contabilidad | 25 |
| II. 3.3.2 Normas contables internacionales aplicables a los activos intangibles | 27 |
| II. 3.3.3 Métodos modernos de valuación de los intangibles | 31 |
| II. 3.4 Amortización del activo | 36 |
| II. 3.4.1 Amortización de los activos intangibles según las normas de contabilidad | 36 |
| II. 3.4.2 El plazo de amortización..... | 37 |
| II. 3.5 Tratamiento del desistimiento de la concesión | 38 |
| II. 3.6 Propuesta de tratamiento en el impuesto a la ganancia mínima presunta | 39 |
| II. 3.6.1 Los intangibles en nuestros impuestos patrimoniales | 39 |
| II. 3.6.2 Propuesta de tratamiento según el vínculo con el impuesto a la renta | 40 |

| | |
|--|-----------|
| III. LOS BIENES CEDIDOS POR EL ESTADO PARA SER AFECTADOS A LA PRESTACIÓN DEL SERVICIO PÚBLICO..... | 41 |
| III.1 Régimen jurídico..... | 41 |
| III. 1.1. Postura de la Doctrina del Derecho Administrativo sobre los bienes concesionados ... | 41 |
| III. 1.1.1 La teoría del dominio público | 41 |
| III. 1.1.2 Elementos que integran la noción de dominialidad | 42 |
| III. 1.1.3 La potestad administrativa y el control policial | 44 |
| III. 1.1.4 Uso especial y permiso de uso..... | 44 |
| III. 1.2 Los bienes afectados a la concesión de servicio público | 46 |
| III. 1.2.1 Los bienes de las empresas concesionadas..... | 46 |
| III. 1.2.2 Los derechos reales administrativos y los bienes afectados a la concesión de servicio público..... | 47 |
| III. 1.2.3 Los derechos de concesión y su independencia de los bienes concesionados | 51 |
| III. 2 La propuesta de amortización de los bienes en base a la autonomía del Derecho Tributario..... | 52 |
| III. 2.1 La “sistemática de la norma” en el impuesto a las ganancias: el usufructo | 52 |
| III. 2.2 La amortización de los bienes de uso de las empresas concesionarias | 53 |
| III. 2.2.1 Concepto de amortización de los bienes de uso | 53 |
| III. 2.2.2 El plazo de amortización de los bienes | 57 |
| III. 2.2.3 Diferenciación del derecho de concesión, el “mayor valor pagado” y los bienes concesionados | 59 |
| III. 2.3 Análisis de la jurisprudencia vinculada con los derechos de concesión y los bienes concesionados | 60 |
| III. 2.3.1 Análisis de la “jurisprudencia administrativa” vinculada con los derechos de concesión | 60 |
| III. 2.3.2 Análisis de la “jurisprudencia administrativa” vinculada con la amortización de los bienes de uso en circunstancias particulares..... | 65 |
| III. 2.3.3 Análisis de los fallos vinculados con el tema..... | 67 |
| III. 2.4 La propuesta de tratamiento en el impuesto a la ganancia mínima presunta | 71 |
| IV. CONCLUSIÓN | 72 |
| BIBLIOGRAFÍA..... | 78 |

I. INTRODUCCIÓN

En el impuesto a la renta y su complementario impuesto sobre el patrimonio, un tema de vital importancia es la valuación de los bienes y su correspondiente amortización, como disminución del valor de los mismos a lo largo de su vida útil. Es trascendental valuar correctamente para poder llegar a una base imponible idónea, tanto en lo que respecta a los bienes en sí, que podrían ser base de un tributo como por ejemplo el impuesto a la ganancia mínima presunta en nuestro país, como en lo referente a la amortización que en cada ejercicio disminuye la base de tributos como el impuesto a las ganancias, de nuestra legislación.

Debido a los grandes cambios que se fueron introduciendo en la economía global, y por lo tanto en la actividad empresaria en particular, desde fines del siglo pasado se le descubre un papel cada vez más importante a un conjunto de bienes que anteriormente no tenía la importancia económica actual: los bienes inmateriales. Si esto se vincula con la reforma del Estado argentino¹ a partir del proceso de privatización iniciado en nuestro país en la pasada década de los '90, podemos vislumbrar la importancia de los derechos y demás bienes transferidos por el Estado a las empresas privatizadas. Es menester valuar correctamente, entonces, estos activos a los efectos de determinar coherentemente la base impositiva que los afecta.

A partir del auge del proceso de privatización mencionado², surgieron varias empresas³ a las que el Estado les otorga "derechos de concesión". Este derecho es, sin duda, un bien inmateriales y como tal debe ser valuado y amortizado, por ser un bien afectado a la producción de renta gravada. Pero ¿cuál es la medida de esa valuación y cuál es el correcto coeficiente de amortización y, por ende, cuál su vida útil? Recibir del Estado esos derechos muchas veces implica recibir también bienes, por lo general, de muy importante valor económico que deben valuarse y amortizarse; aquí cabe preguntarse si esta valuación y amortización están influidas por el derecho concesional, o si por el contrario, son activos independientes en ese aspecto.

¹ Según Dromi, Roberto en su libro "*Empresas Públicas de Estatales a Privadas*", las privatizaciones iniciadas en los '90 se inscriben en un plan político de mayores dimensiones como es la reforma del Estado argentino. Esa reforma, según el autor, debía iniciarse indefectiblemente por el sector más crítico del Estado, que en su momento era el de la empresa pública. Estas estaban mayormente en el sector servicios. La transformación que se proponía en ese momento permitiría la "cogestión administrativa", nueva forma de realización de los cometidos públicos, posibilitando y asegurando la "participación" de los interesados en la gestión empresarial del Estado, conformando una Administración Pública no estatal totalmente independiente del Estado, quien ejercería sólo funciones de control político y jurídico. El traspaso de la actividad empresarial pública hacia sectores privados implica delegar – por parte del Estado – el *ejercicio de esas funciones* a personas físicas o a organizaciones o *sujetos de derecho no estatales*. La privatización en sentido amplio, prevista por la ley 23.696 de Reforma del Estado, según Dormi, contenía un plan basado en la recuperación del riesgo empresario, el derecho a la iniciativa privada y el estímulo a la inversión privada. Ver págs. 13, 24 y 25 del trabajo mencionado.

² Respecto del proceso de privatización que se menciona, en particular desde el punto de vista económico, puede analizarse la obra de Vicchi, Juan Carlos: "*Privatizaciones. Mitos y realidades*". Allí el autor hace una descripción de dicho proceso en el contexto mundial y de nuestro país en particular, del rol de la empresa pública, los bienes públicos, las externalidades, los monopolios naturales, etc. Es interesante el estudio de las circunstancias que justifican la presencia de la empresa pública en algunos sectores de la actividad económica o, en su defecto, tal lo expresa el propio autor, "la aplicación de políticas regulatorias y de los factores que ineludiblemente deben ser tenidos en cuenta en el desarrollo de su gestión".

³ Del programa de privatizaciones que tuvo lugar en la Argentina entre 1990 y 1994 pueden enumerarse las siguientes actividades: empresas telefónicas, aerolíneas, compañías de electricidad, Puertos, radio, TV y telecomunicaciones, empresas petroleras, gasíferas, petroquímicas, transporte ferroviario, agua y desagües cloacales, etc. Puede profundizarse en "*El proceso de privatización en la Argentina*", de Basualdo, Aspiazú y otros.

Como presupuesto fáctico vamos a abocarnos a la situación de las **concesiones de servicios públicos**: el Estado le otorga la concesión a las empresas privatizadas para que éstas realicen el servicio en cuestión que antes brindaba aquel, y conjuntamente con ese derecho, las compañías reciben los bienes necesarios para prestar ese servicio. Los mismos son concedidos por el Estado para que los “use” durante el plazo contractual y poseen la entidad y características que les brinda el Derecho Administrativo. Esto es muy relevante en este análisis puesto que nuestra Administración Tributaria está desarrollando una teoría (que estudiaremos en fallos del Tribunal Fiscal y de la Cámara) por la cual los derechos de concesión estarían valuados por los importes activados de los bienes materiales concesionados y la amortización de esos bienes no se haría de acuerdo a su vida útil sino respecto del plazo de la concesión.

En el presente trabajo, como hipótesis se propondrá una modificación en la legislación vigente tendiente a contemplar el tratamiento de los derechos de concesión y de los bienes materiales concesionados por el Estado en el impuesto a las ganancias y el impuesto a la ganancia mínima presunta de la República Argentina contemplando aspectos de Derecho Tributario y de Derecho Administrativo. La falta de tratamiento puntual en nuestras normas impositivas nos llevan a interpretar armónicamente el encuadre de las concesiones en esta otra rama del derecho y sus implicancias en el área impositiva. En este punto, se hace necesario el análisis de las normas del Derecho Administrativo y su interpretación tributaria⁴ como parte del lenguaje formalizado que el Derecho Tributario posee y del que se va nutriendo, como lo hace con otras ramas jurídicas (inclusive de la economía y la contabilidad).

Para el análisis de la hipótesis planteada es de suma ayuda el complemento armónico del análisis jurídico y la interpretación lógica del derecho⁵ así como también el estudio de los elementos de racionalidad jurídica⁶ y la búsqueda de la solución a los problemas sistemáticos de las lagunas legales, las antinomias y las redundancias normativas; y en este caso específico trabajaremos sobre las lagunas del derecho como “supuesto no previsto”, para el caso del tratamiento particular de los derechos de concesión que estamos estudiando.

Para ello se partirá de la conceptualización y la caracterización de los contratos de concesión a partir de los elementos que nos brinda el Derecho Administrativo para definir la naturaleza de los bienes concesionados, entre los que se incluyen las cosas materiales y los derechos. En este sentido será útil la definición conceptual de la concesión de servicios públicos, sus características, los principios fundamentales que los involucran, la naturaleza jurídica de la misma y también lo referente a las distintas posturas frente a los bienes concesionados, para lo cual ha de contemplarse principalmente a la teoría del dominio público y a la noción de “dominialidad”, y por otro lado se analizarán los usos especiales que se le dan a esos bienes, el régimen diferencial que poseen y el concepto jurídico que la doctrina foránea le da como “patrimonio indisponible”.

Se analizarán también las normas nacionales e internacionales de contabilidad que al respecto puedan ayudarnos a estudiar los activos intangibles en el área impositiva. Será útil en este aspecto desarrollar los conceptos de “activos intangibles” según la doctrina contable y las distintas alternativas de valuación y los métodos modernos para lograrlo. Asimismo se desarrollarán también las normas tributarias de nuestro país y de la legislación comparada, además de la “jurisprudencia administrativa” de la AFIP y la jurisprudencia judicial en cuestión. En este punto es interesante como dicha Administración va utilizando en los dictámenes diferentes posturas frente a la calidad de los bienes concesionados. Las mismas serán

⁴ Ver Godoy, Norberto: “Interpretación de normas jurídico tributaria” y “Teoría General del Derecho Tributario”, págs. 46 y 49.

⁵ Puede estudiarse a Vernengo, Roberto: “La interpretación literal de la ley”, págs. 50, 51 y 113, y Alchourrón y Bulygin: “Análisis lógico y Derecho”, págs. 6, 7, 19 y 20.

⁶ Aquí se toman los conceptos de Segura Ortega, Manuel: “La racionalidad jurídica”, págs. 15, 16, 28 y 70.

analizadas y se buscará el encuadre y la interpretación racional de los argumentos esgrimidos. Además se estudiarán las características de los activos intangibles, en particular de los derechos de concesión y su diferenciación con otros bienes inmateriales como el “valor llave”, generado por el “mayor valor pagado” en el caso de algunas concesiones.

Al trabajar sobre las concesiones, tal como se dijo, se requiere estudiar el fenómeno de las amortizaciones también de los bienes materiales que los afectan, en particular a partir de la reciente doctrina y los fallos que tanto en el Tribunal Fiscal de la Nación como en la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal van nutriendo esta materia. Finalmente se redactará la reforma normativa necesaria para arribar a una correcta valuación de los derechos de concesión y la amortización de los bienes materiales (cuya titularidad es del Estado) y de los inmateriales involucrados en los mismos.

II. LA ADQUISICIÓN DEL DERECHO DE CONCESIÓN

II. 1 La adquisición del derecho de concesión desde el punto de vista del Derecho Administrativo

II. 1.1 Nociones preliminares acerca de la pertinencia del tema con el Derecho Tributario

Las actividades reguladas por el derecho están agrupadas por materias que se denominan ramas. En un sentido figurativo, podemos decir que el derecho posee un tronco común, una estructura, que serían las reglas aplicables a todo el derecho, y un conjunto de ramas que son las diferentes agrupaciones de las materias que se regulan. Esto implica que no hay compartimentos estancos, sino que hay una interrelación. Esto no significa que haya entre las distintas ramas jurídicas una dependencia o interpolación de conceptos aplicables linealmente; por el contrario, cada noción derivada de una rama del derecho, para que se aplique a otra, se debe analizar y contextualizar de manera que se encuentre en el punto en cuestión, ese aspecto que responde al tronco común del que hablamos.

Dentro de la rama jurídica del Derecho Público, el Derecho Administrativo - regulador de la actividad del Estado - y el Tributario – organizador de la Hacienda y demás entidades de carácter público - tienen varios puntos en común, tal es así que la vieja bibliografía lo considera a éste y al Derecho Financiero como parte del Administrativo. La actividad de la Administración (en nuestro caso, Tributaria), la compleja gama de potestades jurídicas, la actuación con el Estado, el ejercicio de la defensa de los administrados frente a algún órgano estatal mediante interposición de recursos son algunos ejemplos de lo que se sostiene.

En el tópico del presente trabajo, antes de introducirnos al estudio de la legislación tributaria vinculada con los derechos de concesión, se hace necesario nutrirnos de los elementos que nos brinda el Derecho Administrativo de tal modo que podamos luego, de manera fiscal, analizar la problemática en cuestión.

El punto de conexión entre estas ramas del derecho en este tema en particular, se visualiza al entender que el modo de la valuación de estos derechos y los bienes asignados en los contratos de concesión dependerá de cómo el Derecho Administrativo defina las características de ese contrato y de los bienes materiales (y su titularidad o dominialidad) que se conceden con el mismo. Dicha valoración también se verá influida por cómo la doctrina administrativa en este aspecto nos irá brindando elementos que muestran la “contra-cara jurídica” de los mecanismos económicos y tributarios aplicables a esos bienes.

Por consiguiente, para entender más cabalmente el fenómeno de las concesiones y así poder comprender su cuantía (y, por lo tanto, su amortización) a nivel fiscal, será necesario estudiar las características del contrato administrativo en general y de cada contrato en particular, y de los bienes materiales que son transferidos con la concesión, según las pautas de esta rama del derecho, para luego adentrarnos en el análisis tributario pertinente.

Esto implica que, desde el área administrativa, definiciones referidas a la teoría del dominio público, la noción de dominio referido a estos bienes, el rol del Estado y el control policial, podrán servir para identificar al activo inmaterial (derecho de concesión) de los bienes materiales que se conceden para su uso: de este modo se entenderá lo que llamaremos “el desmembramiento del derecho de propiedad”. En cuanto a la valuación de ese intangible, será necesario que el Derecho Administrativo complemente nuestro estudio delineando las características del contrato de concesión de servicios públicos, por ejemplo, y de la ecuación financiera del concesionario. Estas pautas, unidas a los conceptos económicos y contables que estudiaremos más adelante, nos introducirán en el análisis de las concesiones, su valoración y su amortización.

II. 1.2 Concepto de contrato de concesión

II. 1.2.1 Los contratos administrativos

Para analizar la naturaleza jurídica de las concesiones debemos recurrir al Derecho Público, en particular al Administrativo, que es aquella rama de esta ciencia cuyo objeto de estudio es el ejercicio de la función administrativa, entendiéndose por ella el análisis de las formas jurídicas que dicho ejercicio presenta, es decir, los actos, contratos y reglamentos administrativos, el procedimiento administrativo, la licitación pública, las audiencias públicas, los servicios públicos y el análisis de las potestades jurisdiccionales, poder de policía, zona de reserva de la administración, etc.⁷

Esta rama de la ciencia jurídica nos enseña que hay contrato administrativo cuando una de las partes, o ambas partes, son sujetos de la administración pública, expresión que no excluye la posibilidad de que se presente la existencia de contratos con régimen de derecho privado donde la administración pública sea una de las partes. Es importante tener en cuenta que el Derecho Administrativo establece ciertas prerrogativas a favor de la administración pública, pero el contrato administrativo proviene de un acuerdo de voluntades entre la administración y el particular⁸.

II. 1.2.2 Los contratos de concesión

Dentro de los contratos administrativos, los contratos de concesión tienen ciertas características:

- Importan una delegación de atribuciones que el Estado da a una persona privada (lo que implica que este escenario se encuentre “fuera del mercado”) para prestar un servicio público o una obra pública (aunque en el presente trabajo nos abocaremos a la concesión de servicio público);
- Hay una especie de “permiso” para realizar ese servicio o esa obra;

⁷ Ver Gordillo, Agustín: “*Tratado de derecho administrativo*”, Capítulo V.

⁸ Puede estudiarse a Fiorini, Bartolomé: “*Manual de Derecho Administrativo*”, págs. 411 y 415.

- Se trata de un servicio público impropio, según algunos autores⁹. Otros sostienen que en las concesiones se da un servicio público propio¹⁰;
- La concesión tiene un carácter esencialmente contractual, de allí que debe existir equilibrio en las prestaciones.

De esto se desprende que los contratos de concesión más comunes son el de obra pública y el de servicio público. En ambos casos, según Fiorini¹¹, le es aplicable la “teoría de la imprevisión”, tema típico del ordenamiento francés, que ocurre cuando en un contrato de este tipo, por circunstancias imprevistas, se altera en forma importante la ecuación económica contractual, elemento indispensable en estos contratos, según se desarrollará más adelante. Esta teoría tiene su fundamento en el equilibrio que debe producir la ecuación económica para el concesionario y revela una política económica administrativa en bien de los intereses públicos.

El contrato de obra pública aparece cuando el Estado recurre a un tercero para que éste lleve a cabo la obra: en este sentido “obra pública” y “cosa del dominio público” no son lo mismo. Un bien o cosa puede revestir carácter de “obra pública” sin pertenecer al dominio público. Únicamente cuando el bien o cosa se hallare afectado al uso público o a la comodidad o utilidad común, constituirá una cosa del dominio público, un bien dominical¹². La concesión de servicio público es el contrato por el cual la administración pública nacional, provincial o municipal delega a un particular para que comprometa a su riesgo personal su capital empresario en la realización de una gestión de utilidad pública que le correspondía a la administración pública.

II. 1.2.3 La concesión de servicio público

A la definición expresada más arriba respecto de la concesión de servicio público, debe agregársele la particularidad de tratarse de un contrato por el cual el Estado encomienda a una persona física o jurídica, la organización y prestación de un servicio público por un determinado lapso; y que la retribución a esta persona (“concesionario”) se realiza mediante el precio o tarifa pagado por los usuarios o con subvenciones o garantías otorgadas por el Estado, o con ambos medios a la vez¹³. El sistema jurídico de la concesión de servicio público se diferencia doctrinariamente del régimen jurídico del “permiso”, situación que estudiaremos en breve.

Como se ha dicho, la explotación del servicio público la hace el concesionario a su propia costa y riesgo. Pero esto se vincula a la responsabilidad de hechos que concreten el “ejercicio” de la concesión. La responsabilidad que pueda derivar del “contenido” de la concesión no

⁹ Ver Bielsa, Rafael: *“Compendio de Derecho Público, Constitucional, Administrativo y Fiscal”*.

¹⁰ Según la doctrina italiana los servicios públicos propios son aquellos de titularidad estatal. Consecuentemente, quienes los prestan lo hacen en virtud de una delegación que puede tener la forma jurídica de una concesión, un permiso o una licencia. El régimen jurídico aplicable a estos servicios públicos es el grado más fuerte de control que pueda darse dentro del Derecho Público para una actividad general; es una regulación fuerte, como dicen los juristas norteamericanos. En cambio, el servicio público impropio es prestado no en virtud de una delegación estatal sino que se trata de una actividad privada normal pero sujeta por el legislador a una regulación jurídica especial que tiende a garantizar la regularidad, continuidad e igualdad del servicio, aunque no se den los otros caracteres que la doctrina establece para el servicio público propio, como ser la comodidad, la gratuidad y la generalidad.

¹¹ Ver Fiorini, Bartolomé: Op. Cit. 8, págs. 461 y 462.

¹² Tal se expresa en Marienhoff, Miguel: *“Tratado de Derecho Administrativo”*, Tomo III-B, págs. 520, 521 y 522.

¹³ Ver Dromi, Roberto: *“Derecho Administrativo”*, pág. 464 y Marienhoff, Miguel: Op. Cit. 12, pág. 591, ambos basados en la noción generalmente aceptada en la doctrina francesa (autores como: Hauriou, Blondeau, Bonnard, Sayagués Laso, Vedel, etc.)

le corresponde al concesionario sino al concedente, ya que una cosa es la potestad recibida y otra, el ejercicio de esa potestad.

II. 1.3 Características de la concesión de servicio público según el régimen jurídico

II. 1.3.1 Principios fundamentales de la concesión de servicio público

El régimen jurídico de la concesión de servicio público se asienta en tres principios fundamentales:

- El otorgamiento de la concesión es en “interés público”;
- El servicio público “concedido” a pesar de tal concesión sigue siendo “servicio público”;
- La naturaleza de la concesión de servicio público es contractual (se trata de un “contrato administrativo”).

Los sujetos que intervienen en la misma son dos: el “concedente”, que es quien otorga la concesión (que siempre ha de ser una persona jurídica pública estatal), y el “concesionario”, que es a quien se le otorga ésta. Pero como en los actos y contratos administrativos también se consideran parte, en sentido jurídico, a las personas a quienes pueden alcanzarles sus efectos, corresponde mencionar como sujetos a los “usuarios”, siendo que pueden serlo todas las personas (físicas o jurídicas) que, en las condiciones reglamentarias, deseen utilizar el servicio. El vínculo que une al concedente con el concesionario es “contractual”: la concesión de servicio público es un contrato administrativo por razón de su objeto (por lo que esas relaciones se rigen por el Derecho Público “Administrativo” en la especie).

II. 1.3.2 Naturaleza jurídica de la concesión de servicio público

La concesión de servicio público puede ser otorgada por el poder legislador o por el poder administrador, siempre que aquel haya delegado la formalización o autorización de este tipo de contrato. La forma o sistema para realizarla puede ser a través de los distintos medios que presenta el Derecho Administrativo (por licitación pública, privada o directamente). La naturaleza de esta concesión administrativa distingue a la administración por su inajenable poder de control y su intervención continua.

Para el concesionario, la naturaleza del derecho que le otorga la concesión implica que del contrato nazca un “derecho subjetivo perfecto”, una propiedad del concesionario, sujeta a plazo, en el sentido constitucional del término¹⁴. Y ¿cuál es el plazo de este derecho subjetivo? Lo será el de la duración de la concesión, la que, teóricamente puede responder a tres principios: perpetuidad, tiempo indeterminado (o sin plazo) y plazo fijo (o temporario). Según la doctrina administrativa, el criterio del “tiempo indeterminado” debe excluirse de las concesiones,

¹⁴ Al enunciar “propiedad en sentido constitucional del término”, entendemos que la definición de esa expresión es más amplia que la de “patrimonio”, tal como surge del fallo “Insúa, Juan Pedro” de la Corte Suprema de Justicia de la Nación del 01/10/1987, “el término propiedad, cuando se emplea en los artículos 14 y 17 de la Constitución o en otras disposiciones de ese Estatuto, comprende *todos los intereses que un hombre pueda poseer fuera de sí mismo, fuera de su vida y de su libertad*” además “...todo derecho que tenga un valor reconocido como tal por la ley, sea que nazca de actos administrativos (derechos subjetivos privados o públicos), a condición de que su titular disponga de una acción contra cualquiera que intente interrumpirlo en su goce, así sea el Estado mismo, *integra el concepto constitucional de propiedad*” .

pues es propio del mero “permiso”, así como también el de “perpetuidad”, carente de sentido para una concesión de servicio público. Queda en pie el criterio de la duración “temporaria”: las crónicas jurídicas mencionan concesiones por noventa y nueve años, por cincuenta y por menos años. Determinadas concesiones requerirán una duración mayor que otras. Como regla o principio, según Marienhoff¹⁵ las concesiones de servicio público han de ser temporarias, por un lapso razonable.

II. 1.3.3 La ecuación financiera y los derechos del concesionario

La situación jurídica del concesionario en el contrato concesional presenta caracteres específicos establecidos todos ellos en el presupuesto de la concesión del servicio público, como puede ser el derecho a expropiar, la ocupación de bienes del dominio público, exenciones impositivas, suspensión del servicio al usuario que no abona, percepción de tarifas que siempre compensan los costos y la utilidad razonable, etc. El reconocimiento de estas prerrogativas no significa que el poder administrador renuncia al control sobre el servicio, denominado “control de policía”, que se desarrollará más adelante. Estos caracteres del contrato de concesión de servicio público, y el continuo control de la función de la administración pública sobre el mismo crea relaciones complejas desde el punto de vista jurídico. Una de ellas es específicamente patrimonial y es la denominada “ecuación económico-financiera del contrato”: la situación contractual patrimonial se presupone en el respeto de la inversión económica por los gastos realizados y una razonable ganancia de acuerdo al plazo, condiciones y objeto del servicio realizado.

En este orden de ideas, es interesante el desarrollo de los derechos del concesionario; según Fiorini¹⁶ los mismos son: el uso sobre los bienes del dominio público que se afectan a la realización del servicio público; el derecho de expropiación de bienes privados necesarios para la realización del mismo; el establecimiento de restricciones y servidumbre sobre bienes particulares; la exención impositiva en forma expresa; la percepción del precio justo y razonable por el servicio realizado (denominado tarifa) que es producto del costo invertido y una utilidad razonable en función del tiempo de la concesión y la amortización de los bienes utilizados; el resarcimiento o reconocimiento compensatorio por las lesiones que le producen las medidas unilaterales de la administración pública; etc. Es importante remarcar en este sentido que para el autor, el concesionario tiene derecho al **uso de los bienes del dominio público**, y por otro lado expresa que éste tiene el derecho a la **amortización de los bienes utilizados** atento a que se desgastan y pierden su valor con el uso y el transcurso del tiempo: esto puede acercarnos a la idea del carácter particular de los bienes que los concesionarios utilizan, tal como lo estudiaremos prontamente.

También debemos tener en cuenta que, desde el punto de vista económico, es la administración la que realiza el estudio y homologación de las tarifas para mantener la ecuación económica del concesionario aplicando las pautas y principios que los franceses denominan “cuaderno de cargas”. La tarifa¹⁷ es uno de los elementos esenciales del contrato de concesión de servicios y representa el precio cierto y determinado que el usuario debe abonar por el servicio que utiliza. El usuario es el que paga, pero el poder concedente es el que las determina, las estudia, las fija y las homologa. Las tarifas son, por lo tanto, los actos administrativos que satisfacen la ecuación económica-financiera de los costos y la utilidad. Aquí surgieron varias

¹⁵ Ver Marienhoff, Miguel: Op. Cit. 12, págs. 625 y 626.

¹⁶ Aquí puede verse a Fiorini, Bartolomé: Op. Cit. 8, pág. 514.

¹⁷ Es interesante aquí el estudio de Buit Goñi, en sus obras “*Tasas y precios públicos*” y “*Sobre las tasas y los precios públicos*”.

polémicas en torno a la valoración, pero cualquiera fuese la postura tomada, la valoración de los bienes, insertos en la tarifa, comprende las **depreciaciones producidas por el uso** y las modificaciones de ampliación o mejoras sufridas en el tiempo.

En cuanto al control que realiza la administración particularmente en las tarifas, los mismos se extienden a los libros y documentos del concesionario¹⁸; esto, entre otras cosas, tiende a establecer el resultado económico de la explotación, lo que a su vez permitirá que las tarifas sean justas y razonables, hallándose en juego el “interés público”. Las tarifas una vez fijadas o establecidas de modo alguno son inmutables, la revisión periódica de las mismas no solo es legítima sino económicamente necesaria.

Otro derecho del concesionario es la utilización de “privilegios” otorgados por la concesión como puede ser la situación de monopolio de la actividad, la exclusividad y hasta inclusive la exención en determinados tributos. Estas ventajas evidencian una excepción al derecho común, tal lo expresa la doctrina francesa¹⁹. Estos privilegios constituyen un “derecho” del concesionario, son su “propiedad”, y los mismos integran la ecuación económico-financiera de la concesión²⁰. Además del pago que debe efectuarle directamente el usuario, el concesionario puede tener derecho a que la administración pública le entregue subvenciones, siempre en función de la ecuación que estamos estudiando. Esto es así puesto que el concesionario tiene derecho a que su situación económica no resulte afectada, hay una responsabilidad contractual contra el Estado, lo que Marienhoff²¹ denomina “teoría del hecho del príncipe”, siguiendo una postura administrativa, o “teoría de la imprevisión”, desde la postura económica.

En cuanto a la tarifa, un aspecto de la técnica jurídica a estudiar es la novedad que trajo la Ley 23.696²² de Reforma del Estado, en cuanto al empleo de la frase “tarifa o peaje”, expresión que se utiliza en la privatización de empresas públicas por concesión, licencia o permiso. Gordillo²³ comenta en su obra que el artículo 17 de esa ley introduce a la licencia o el permiso, **en los cuales no hay propiedad estatal de los bienes afectados a la actividad**, la fraseología de privatización por concesión de los servicios públicos, evitando las discusiones semánticas en torno a la definición de los servicios públicos; el autor entiende que el decreto reglamentario hace mención de esta situación y no solo habilita al cobro del peaje al usuario sino que también se podrá financiar la inversión en la renovación y modernización de los servicios prestados al público, a través del cobro de una tarifa. En este punto es interesante la postura de la doctrina moderna²⁴ al expresar que el régimen de licencias, concesiones y permisos ha sido configurado como un sistema unitario, en tanto dichas técnicas de contratación se refieren a la explotación de servicios públicos y se sujetan al principio propio de los contratos administrativos de concesión, en particular a la exigencia de la adecuada equivalencia entre las inversiones y las utilidades. De esto se desprende que si la contratación por concesión conlleva a una unificación en el aspecto administrativo respecto de las licencias o permisos, y en estos no se da la propiedad estatal pura, tal como veremos, **con mayor razón** (a fortiori) para las concesiones estamos en presencia de un nuevo ordenamiento que escapa las tradicionales definiciones del

¹⁸ Ver Bielsa, Rafael: Op. Cit. 9, pág. 394 y 397.

¹⁹ Así lo expresan autores como Bonnard, en su obra “*Précis de droit public*”.

²⁰ Tal lo considera otro autor francés, Laubadère, en su “*Traité élémentaire de droit administratif*”.

²¹ Ver Marienhoff, Miguel: Op. Cit. 12, págs. 640 y 641.

²² Publicada en el B.O. del 23/08/1989. Esta ley se encuentra reglamentada por el decreto 1.105/89, publicado en el B.O. del 24/10/1989.

²³ Aquí se estudia a Gordillo, Agustín: “*Después de la Reforma del Estado*”, Capítulo II.

²⁴ Puede citarse a Salomoni, Jorge: “*Teoría General de los servicios públicos*”, pág. 350 y a Muñoz Machado, Santiago: “*Servicio público y mercado*”, págs. 216 y 217.

derecho privado, por lo que, para las concesiones, la propiedad y la dominicalidad requerirán un estudio profundo.

II. 2 La adquisición del derecho de concesión en el concepto de renta desde el punto de vista económico

II. 2.1 El concepto de renta según la definición de Haig-Simmons

Según la clásica definición de renta de Haig-Simmons, entendemos que la adquisición del derecho de concesión de servicio público, recibida por delegación de una facultad inherente al Estado constituye **renta en sentido económico** pues este concepto para los autores es amplio: considera incluido en esa definición a la totalidad del enriquecimiento de una persona (física o jurídica) dentro de un determinado período. Esta teoría abarca dentro de dicho concepto los ingresos de ganancias ocasionales o eventuales y las “ganancias de capital”, abarcando aún los aumentos del patrimonio obtenidos de modo “gratuito”, como podría ser, por ejemplo para una persona física, la herencia, el legado o la donación, a lo que sumamos en este aspecto para las sociedades, el hecho de recibir del Estado un derecho, en este caso, de concesión.

Uno de los principales expositores de esta escuela²⁵, George Schanz, define a la renta como “el incremento neto del patrimonio en un período determinado, incluyendo los beneficios y rendimientos remunerados por terceros²⁶”. Estas consideraciones han sido receptadas por nuestra legislación del impuesto a las ganancias pero sólo **para el caso de las empresas**, a través de lo que la doctrina tributaria llama, según el artículo 2 de la ley del impuesto²⁷, inciso 2, “teoría del balance” o “empresa fuente”: para este tipo de personas se consideran ganancias gravadas todo rendimiento, renta, beneficio o enriquecimiento que cumpla o no con las condiciones de periodicidad, permanencia en la fuente que los produce y habilitación (que sí son necesarias para las personas físicas, que aplican la “teoría de la fuente”). Esto conlleva a la conclusión de que la empresa que recibe la concesión de servicio público de manos del Estado, recibe un “incremento en su patrimonio”, un “enriquecimiento” que aumenta el valor de la misma, no sólo para sus accionistas, sino también para terceros, de modo que la sociedad no vale lo mismo antes que luego de obtener la concesión: y es ese incremento el que debemos gravar, quizás de un modo particular, según se analizará luego, en las empresas concesionarias.

II. 2.2 La gravabilidad de la renta en el momento de la adquisición del derecho

Siguiendo con lo expresado en el punto anterior nos parece pertinente remarcar que, en el caso de la concesión de servicios públicos que estamos estudiando, debería considerarse el perfeccionamiento del hecho imponible en el impuesto a las ganancias **cuando se adquiere el derecho concesional**. En el momento en que el Estado, desde las potestades que posee, como acto emanado de esa potestad y como liberalidad, le transfiere a un particular el derecho exclusivo de la concesión para que realice un servicio público estipulado, es allí cuando nuestro impuesto a la renta debe alcanzar al concesionario, puesto que en ese momento se cumplen con los parámetros que desde el punto de vista económico encuadran en la definición de ganancia, enriquecimiento o renta, descriptos precedentemente.

²⁵ Los principales exponentes de esta escuela son George Schanz en Alemania, Griziotti en Italia, Henry Simmons y Haig en Estados Unidos.

²⁶ En esta definición incluye todos los provechos, beneficios, servicios variables, regalos, herencias, legados, ganancias de lotería, anualidades de seguros, ganancias especulativas y todo tipo de intereses por préstamos y ganancias de capital.

²⁷ Ley 20.628 del B.O. del 31/12/1973.

Entendemos que el momento de la gravabilidad nace con el acto de la adjudicación emanada del respectivo contrato de concesión, una vez que el mismo ha cumplido con todos los requisitos legales que se establecen para que el concesionario comience a gozar del derecho que posee, y, de este modo, pueda comenzar también a efectivizar el servicio público que se brindará. Debe aclararse que esta gravabilidad no tiene por objeto perjudicar a la empresa concesionaria sino reconocer, desde el punto de vista de la realidad económica, que el derecho de concesión, por más que sea gratuito, posee un valor y debe reconocerse. Pero como se advertirá esto provoca sólo un efecto financiero en el impuesto: las amortizaciones de este intangible, como se analizará prontamente, disminuirán luego la base del impuesto a lo largo de la concesión. Nuestra intención aquí, más que generar impuestos por situaciones particulares como la adquisición de un derecho de modo no oneroso, es **reconocer el valor de los bienes inmateriales, reales, existentes y valuales**.

Pero también creemos acertado que, de llevarse a cabo la reforma legal que se requiere para contemplar estas situaciones, se analice la posibilidad de dejar la opción al contribuyente de realizar la imputación al periodo fiscal declarando toda la renta en el momento de la adquisición del derecho o de realizar una especie de "prorrateo quinquenal"²⁸ para no castigar fuertemente ejercicio fiscal del momento en que se recibe la concesión.

II. 3 La adquisición del derecho de concesión en el concepto de renta desde el punto de vista jurídico

II. 3.1 Es un incremento patrimonial pues se incorpora un activo

II. 3.1.1 Pertinencia de la aplicación supletoria de normas contables al ámbito impositivo

Muchas veces encontramos que las normas fiscales no regulan determinadas hipótesis, en particular en lo referente a pautas de valuación. Se hace necesario en estos casos **recurrir a la contabilidad**, la que podrá aportarnos elementos para poder, por ejemplo, valorar y darnos ciertas definiciones o características de determinados bienes en base a lo que las normas y la doctrina contable puedan establecer en esas circunstancias.

Podemos decir, en esa situación específica, que los principios de contabilidad cumplen un rol análogo al de la "legislación supletoria" en materia tributaria. En este sentido existe un antecedente en el que el Tribunal Fiscal de la Nación²⁹ siguió la línea propuesta por nosotros haciendo una remisión a los principios contables generalmente aceptados,

²⁸ Esta opción del "prorrateo quinquenal" de la renta responde a la necesidad de no afectar negativamente con el impuesto a la adjudicación de los derechos de concesión. El término "quinquenal" se adopta, si se quiere, de modo arbitrario, pero puede ser modificado: entendemos que 5 años es un plazo razonable, en concordancia con la prescripción de la ley de Procedimientos Fiscales o con la posibilidad de compensación de quebrantos del artículo 19 de la ley del impuesto a las ganancias.

²⁹ Fallo "Clínica Sarmiento S.R.L. s/ recurso de apelación – impuesto a las ganancias" del Tribunal Fiscal de la Nación, Sala "D" del 10/03/2003, suscripto por Brodsky, a cuyo voto adhirieron Gramajo y Siritó.

argumentando que “el tratamiento del tema³⁰ responde a dicha especialidad técnica y encuentra fundamento en normas corrientes de auditoría”.

Aunque en este punto la doctrina³¹ se haya dividida, existen fallos³² del Tribunal citado (pero de otras salas) que sostuvieron la incursión del ámbito contable en lo impositivo. Sin intención de tomar postura sobre la aplicación genérica de los principios de contabilidad en el ámbito impositivo, creemos que en el caso bajo estudio los aportes de la contabilidad resultan valiosos.

II. 3.1.2 Conceptos contables relativos a los activos intangibles

Según lo que estuvimos estudiando, cuando las empresas concesionadas reciben el derecho de concesión, están recibiendo un activo inmaterial (sin perjuicio de que dicho activo se haya obtenido bajo la forma de una potestad delegada, pues ahora nos referimos a que esta delegación constituyó un recurso para el concesionario) que las normas contables se encargan de valorar y de mostrar en el respectivo Estado de Situación Patrimonial. Estas normas pueden ayudarnos en el estudio impositivo que se desea. Si decimos que son **activos intangibles**, antes debemos definir qué entendemos por **activos**.

³⁰ Esta causa trató el tema de la deducción en el impuesto a las ganancias de los “malos créditos”, respecto del alcance de la expresión “otros índices de incobrabilidad”. Allí se expresó que debe tomárselo como una remisión a los principios contables a que nos estamos refiriendo.

³¹ Castiñeira Basalo, Manuel: “Balances con fines contables e impositivos (...)”. Allí el autor entiende que al Fisco no le agrada la existencia de divergencias entre los criterios de imputación contable e impositivo. Esto lo observa al estudiar la causa “Ducilo S.A.”, fallo del Tribunal Fiscal de la Nación del 23/8/1982, donde respecto del devengamiento de intereses la resolución fue: si contablemente la empresa consideró que la imputación a cada ejercicio se efectuaba mediante un sistema decreciente, cuáles pueden ser las razones que justifiquen que a los fines fiscales tal devengamiento es lineal, cuando las sumas devengadas y percibidas eran las mismas. Pero la crítica en el artículo de Castiñeira Basalo se observa en el fallo que mencionamos en la nota que sigue, entendiendo el autor que se estaría gestando una corriente de opinión que considera que cualquier modificación a los resultados contables que no corresponda con expresas normas tributarias, en principio, sería objetada por el Fisco.

³² Nos referimos en particular al fallo “Industrias Plásticas D´Accord S.R.L.” del Tribunal Fiscal de la Nación, Sala “A” del 17/12/1997. El mismo se apoya en la teoría contable expresando que “...los resultados económicos sólo pueden computarse cuando la operación que los origina queda perfeccionada desde el punto de vista de la legislación o prácticas comerciales”, y que “...los balances en forma comercial son los que surgen de la contabilidad llevada por la sociedad que cumpla con los requisitos esenciales impuestos por el Código de Comercio (...)”. Se agrega que “no existe una total autonomía en la contabilidad fiscal, ya que para las liquidaciones impositivas debe partirse del resultado del balance comercial. De las normas reseñadas surge que no se puede optar en los balances impositivos por un método distinto del seguido en la contabilidad, no cabiendo admitir la existencia de autonomía entre los balances fiscal y comercial...”; y además: “las divergencias entre los balances comercial e impositivo sólo resultan admisibles cuando en forma taxativa la ley o su reglamentación dispongan tratamientos alternativos de excepción (por ejemplo, importes no contabilizados que la ley considere computables a efectos de la determinación del tributo, criterios de valuación de bienes de cambio, previsión para indemnización rubro antigüedad, etc.)”. Castiñeira Basalo, en la segunda parte de su artículo, recuerda que esta causa ha quedado firme por cuestiones procesales (fallo “Industrias Plásticas D´Accord S.R.L.” de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal N° 1, del 06/07/2000) y hace un interesante análisis de la cuestión.

Tal lo establece la Resolución Técnica N° 16³³ un ente tiene un activo cuando, debido a un hecho ya ocurrido, **controla los beneficios económicos que produce un bien** (material o inmaterial con valor de cambio o de uso para el ente). En el caso de los derechos de concesión decimos, tal como lo desarrollaremos en este punto, que tienen “valor de uso” para el ente. Solo a los efectos enunciativos (ya que no se aplican a los activos que estamos estudiando) recordemos que un bien tiene valor de cambio cuando existe la posibilidad de canjearlo por efectivo o por otro activo, utilizarlo para cancelar una obligación o distribuirlo a los propietarios del ente.

Un bien tiene valor de uso cuando el ente puede emplearlo en alguna actividad productora de ingresos. En cualquier caso, se considera que algo tiene valor para un ente cuando representa un flujo de efectivo o tiene aptitud para generar (por sí o en combinación con otros bienes) un flujo positivo de efectivo o equivalentes de efectivo. De no cumplirse este requisito, no existe un activo para el ente en cuestión. La misma Resolución establece que la contribución de un bien a los futuros flujos de efectivo o sus equivalentes debe estar asegurada con certeza o esperada con un alto grado de probabilidad. Es muy importante lo que establece esta norma al final del punto que define al activo³⁴ y aquí puede observarse una innovación por parte de esta Resolución, ya que de este modo nos acercamos al concepto económico amplio de renta, comprensivo también de las “ganancias de capital”; tal norma expresa: **el carácter de activo no depende ni de su tangibilidad ni de la forma de su adquisición (compra, producción propia, donación u otra – en este caso, por concesión) ni de la posibilidad de venderlo por separado ni de la erogación previa de un costo ni del hecho de que el ente tenga la propiedad**. Esto no sólo es válido para los derechos de concesión como activos intangibles, sino también para los bienes materiales que el Estado transfiere con la misma. Esta novedad de la norma nos confirma lo que sostenemos en torno a los bienes materiales cedidos para la prestación del servicio público: para ser activo de la compañía no se requiere la titularidad, ni que la empresa haya sufrido costo alguno para obtenerlos, hay un criterio más amplio que justifica la incorporación de los mismos al Balance, y esto entendemos que es la dominialidad de los mismos.

Pero más allá de la cuestión de los bienes materiales, que desarrollaremos su valuación y amortización más adelante, en este punto estamos analizando la inserción de los derechos de concesión dentro de los activos intangibles. Para ello será útil estudiar los mismos en las normas de contabilidad nacionales, según la doctrina contable de nuestro país.

II. 3.1.3 La doctrina contable: consideraciones sobre los intangibles

En este punto vamos a encontrar referencias a los bienes inmateriales en general, más que a los derechos de concesión en particular. Además, por otra parte, muchas veces cuando las normas contables (y también las impositivas, como estudiaremos más adelante) hacen referencia a las concesiones, lo hacen vinculando el término a las “concesiones comerciales”, que no son aquellas objeto de este trabajo³⁵. Igualmente vamos a hacer referencia a estas normas para contextualizar este estudio y luego poder sacar las conclusiones

³³ Resolución Técnica N° 16 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, disponible en la página web del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, <http://www.consejo.org.ar>

³⁴ Punto 4.1.1 de la Resolución Técnica N° 16 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas.

³⁵ Como veremos, los derechos de concesión obtenidos por facultad del Estado no están contemplados en normas particulares, pero sí son encuadrables en disposiciones existentes.

pertinentes. En este sentido, en la Comisión de Estudios sobre Contabilidad³⁶ en su Informe N° 24 define a los bienes intangibles como a los activos no destinados a la venta que reúnen, entre otras, las siguientes características:

- No son tangibles, ya que no se trata de bienes físicos;
- Normalmente no se transforman en otros bienes;
- No están incluidos en otros rubros específicos no tangibles del activo, como son los créditos, las participaciones en sociedades, ciertas inversiones, etc.;
- Deben amortizarse los que se les puede atribuir una probable vida útil;
- Expresan un valor cuya existencia y mantenimiento depende de la posibilidad de producir ingresos futuros, como ocurre con el resto de los activos.

Según la Resolución N° 1 del CECyT³⁷ los activos intangibles son aquellos representativos de franquicias, privilegios y otros similares³⁸, o que expresaran un valor cuya existencia depende de la posibilidad futura de producir ganancias. Este rubro involucra los conceptos que habitualmente se presentaban como bienes inmateriales y cargos diferidos. La doctrina contable suele definir este rubro identificando como característica principal su inmaterialidad y tipificándolo con algunos conceptos componentes del mismo, o bien indicando los elementos que no deben incluirse por formar parte de otros rubros del activo. Podemos concluir que las características principales del rubro son:

- Capacidad de generar ingresos futuros;
- Valuación económica objetiva;
- Inmaterialidad;
- Bienes susceptibles de ser amortizados en el tiempo.

Respecto de la “capacidad de generar ingresos futuros”, esta cualidad es fundamental para que un bien o un derecho pueda ser considerado un activo. Existen determinados derechos que pierden la condición de ser un activo intangible al momento de perder la posibilidad de producir ingresos futuros. Este puede ser el caso de las patentes de invención que por alguna resolución de un organismo oficial determine su inhabilitación para que la creación sea comercializable. En estos casos este bien intangible pasa inmediatamente a considerarse un resultado negativo para la compañía, y una “pérdida de capital” deducible impositivamente, simétricamente a la consideración como “ganancia de capital” al momento de incorporarse el bien³⁹.

En cuanto a la “valuación económica objetiva”, los bienes para ser considerados activos deben ser susceptibles de tener una valuación económica, para poder de esta forma ser expresados en función de una unidad de medida (monetaria) que sea representativa dentro del patrimonio. Pero, además, esta valuación debe ser medida objetivamente, de forma tal que cumpla con los requisitos de certidumbre y objetividad de la información contable.

³⁶ Comisión de Estudios sobre Contabilidad: “*Bienes Intangibles*”.

³⁷ Centro de Estudios Científicos y Técnicos: El CECyT es el organismo de investigación y de consulta técnica de la FACPCE (Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas) y depende directamente de su Junta de Gobierno.

³⁸ En este término de “y otros similares” podemos incluir a los derechos de concesión.

³⁹ Llevando este ejemplo a los derechos de concesión, podemos decir que el desistimiento de la misma podría generar la “pérdida de capital” de la que hablamos. Ver el punto III.3.5 “Tratamiento del desistimiento de la concesión”, del presente trabajo.

Respecto de la característica de la “inmaterialidad”, los activos intangibles son bienes que no tienen naturaleza física ni material. Esto no quiere decir que no puedan ser identificables. Existen intangibles que representan derechos que se hallan incorporados a un documento o título, que en el caso de las concesiones, es el contrato administrativo, de manera tal que pueden ser identificables individualmente como cualquier otro activo tangible. Claro que esta característica no es por si sola condición de que un activo sea considerado intangible. Existen otros activos de estas cualidades que forman parte de otros rubros como pueden ser los créditos por ventas, los créditos impositivos, las cuentas por cobrar, los pagos realizados por adelantado, etc.

En referencia a la característica de ser “bienes susceptibles de ser amortizados en el tiempo”, se relaciona a los bienes intangibles con los bienes de uso. En efecto, la doctrina contable sostiene que los bienes intangibles son bienes de uso de característica inmaterial, ya que su finalidad no es la venta, sino la de ser utilizados en el tiempo de manera tal que produzcan ingresos en el futuro. Al respecto, Fowler Newton⁴⁰ entiende que los bienes intangibles poseen características similares a las de los bienes de uso, a saber:

- Se emplean continua o repetidamente en la actividad principal del ente;
- Tienen una capacidad de servicio que no se agota ni se consume con el primer empleo;
- Mientras están en uso no se transforman en otros bienes ni están destinados a la venta.

II. 3.1.4 Normas contables nacionales aplicables a los activos intangibles

En materia contable en nuestro país las normas vigentes respecto de la valuación de este rubro pueden dividirse:

- Normas contables legales:

En la Ley de Sociedades Comerciales (Ley N° 19.550⁴¹) Capítulo I, Sección IX (“De la documentación y de la contabilidad”), el artículo 63 referido a la información que se requiere en un balance general, en el inciso f) dice: “(deben incluirse) los bienes inmateriales, por su costo con indicación de sus amortizaciones acumuladas”. Es decir que taxativamente obliga a valorar los bienes intangibles por su costo histórico, neto de amortizaciones. La Resolución General N° 4/2003 de la Inspección General de Justicia, establece la discontinuidad de la reexpresión de los estados contables en moneda constante a partir del 1 de marzo de 2003, por lo que afecta a la valuación de los bienes intangibles ya que van a quedar valuados a moneda de febrero de 2003.

- Normas contables profesionales:

La Resolución Técnica N° 17⁴² reemplaza los contenidos de las resoluciones técnicas 10, 12 y 13, y establece los criterios de medición contable de aplicación general. En el

⁴⁰ Fowler Newton, Enrique: “Contabilidad Superior”, págs. 619 y 624.

⁴¹ B.O. del 25 de abril de 1972.

⁴² Resolución Técnica N° 17 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, disponible en la página web del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, <http://www.consejo.org.ar>

punto 5.12 se refiere a la Llave de Negocio y remite a la Resolución Técnica N° 18⁴³, y en el punto 5.13 trata la medición contable de los otros activos intangibles, donde establece que los mismos sólo se reconocerán como tales cuando:

- Pueda demostrarse su capacidad para generar beneficios económicos futuros;
- Su costo pueda determinarse sobre bases confiables;
- No se trate de:
 - Costos e investigaciones efectuadas con el propósito de obtener nuevos conocimientos científicos y técnicos o inteligencia (en inglés, "R & D": "research and development");
 - Costos erogados en el desarrollo interno del valor llave, marcas, listas de clientes y otros (que no se puedan distinguir como un negocio tomado en su conjunto);
 - Costos de publicidad, promoción y reubicación o reorganización de una empresa;
 - Costos de entrenamiento.

Esta resolución establece como criterio de valuación de intangibles el costo histórico, ya que en el punto 5.13.2 dice: "*su medición contable se efectuará al costo original menos la depreciación acumulada*". Consideramos, en este punto, que en determinados casos el costo histórico⁴⁴ es infinitamente inferior al valor real del intangible, y en la mayoría de los casos, el costo histórico es cero. De esto se deduce que no son asimilables en todos los casos, los conceptos "costo" y "valor" (lo que no se desarrolla aquí por exceder el alcance de este trabajo).

Con relación al cómputo de las depreciaciones, la Resolución Técnica 17⁴⁵ establece que se considerarán respecto de cada bien:

- Su costo (que, como dijimos, es objeto de crítica en el caso de los derechos de concesión, por lo que aquí debemos considerar el "valor del intangible");
- Su naturaleza y forma de explotación;
- La fecha de comienzo de su utilización o la que evidencie su pérdida de valor;
- Reconocer las evidencias de pérdida de valor anteriores a su utilización;
- La capacidad de servicio estimada del bien;
- La existencia del plazo legal o contractual para la utilización del bien;
- El valor neto de realización final estimado del bien, que sólo se considerará cuando se trate de "concesiones comerciales", y no es el caso de los derechos concesionales que estudiamos en el presente trabajo, ya que en este caso no hay "realización" (que implica transacción en un mercado abierto).

⁴³ Resolución Técnica N° 18 de la Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas, disponible en la página web del Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, <http://www.consejo.org.ar>

⁴⁴ Como se explicará más adelante, el costo histórico está dado por los "sacrificios económicos" efectivamente incurridos para incorporar el bien al patrimonio y ponerlo en condiciones de utilización económica. En el caso de los derechos de concesión, como se trata de una delegación del Estado a un particular, no hay "sacrificios económicos" (o solo podría considerarse como tal a los pagos que se hayan realizado para obtener la concesión, como gastos de profesionales, sellados, etc.) por lo que no hay costo representativo en el sentido contable del término. Lo que se intenta aquí es demostrar que el costo histórico no es aplicable al caso de las concesiones públicas.

⁴⁵ Op. Cit. 42.

Además establece que a los fines del cálculo de las depreciaciones, se presume que, admitiendo prueba en contrario, la vida útil de un intangible no supera los 20 años; pero para el caso que nos ocupa, el contrato de concesión sustituye esta pauta, puesto que la amortización será procedente en el período que se fije contractualmente.

II. 3.2 El tipo de activo es un intangible encuadrable en la expresión “y similares” del artículo 81 inciso f) de la ley del impuesto a las ganancias

II. 3.2.1 Los intangibles en nuestro impuesto a las ganancias

El impuesto a las ganancias en nuestra legislación se encuentra regulado por la ley 20.628⁴⁶ y reglamentado por el decreto 1.344/98⁴⁷. En el caso de los activos intangibles que nos ocupan, ni en el texto de la ley del impuesto ni en su decreto reglamentario los definen de una manera expresa. Por el contrario, sólo se hace mención de estos bienes en tres aspectos: por un lado para determinar su amortización; cuando define su costo computable para el caso de la enajenación de los mismos; y también cuando establece la deducción de los gastos de investigación, estudio y desarrollo. Esto lo expresamos en forma genérica (puesto que son los únicos puntos en que la normativa hace referencia a los intangibles); luego veremos en particular su vínculo con los derechos de concesión que surgen de contratos administrativos.

En cuanto a las amortizaciones cabe destacar que entre las deducciones admitidas para todas las categorías de renta, enuncia el artículo 82, inciso f) de la ley del gravamen que serán deducibles *las amortizaciones por desgaste y agotamiento y las pérdidas por desuso* excepto aquellas a que se refiere el artículo 88, que menciona en general los conceptos no deducibles, incluyendo en su inciso h) *las amortizaciones sobre llaves, marcas y activos similares*. En este punto entendemos que los derechos de concesión no se encuentran incluidos en esta expresión de “y similares”, por lo tanto no son “no deducibles”. Si, como dijimos, tomamos la postura de gravar el ingreso al patrimonio según la **definición de Haig-Simmons** de la renta (por la cual se considera renta sujeta al impuesto todo incremento patrimonial obtenido por la empresa concesionaria) debe permitirse el cómputo de la respectiva amortización del inmaterial. Por otro lado, el derecho concesional dista de los conceptos de “llave” o “marca”⁴⁸ generalmente aceptados.

En este sentido Reig⁴⁹, sostiene que las patentes de invención, las concesiones y otros activos intangibles tienen vida útil establecida por ley o convención, y en consecuencia hay a su respecto un desmedro de valor por el mero transcurso del tiempo, razón por la cual no puede discutirse su carácter de amortizable, pese a ser intangibles. Así lo establece el artículo

⁴⁶ Publicada en el B.O. del 31/12/1973.

⁴⁷ Publicado en el B.O. del 25/11/1998.

⁴⁸ En otro sentido, y al sólo efecto enunciativo por tocarse tangencialmente el caso, respecto de la amortización de llaves y marcas ésta no debería ser improcedente en forma categórica. La marca o llave de comercio puede sufrir un demérito de valor, si bien no en función del desgaste físico, pero sí, en cambio, en razón del menor prestigio comercial que la rodee, y en caso de la llave, debido a la disminución de la capacidad de la empresa para obtener rendimientos que superen a los considerados normales. Para Reig (en la obra que mencionamos en la cita que sigue), esta disminución de valor no corresponde a regla alguna que permita asignarles vida útil en función de la cual se las pueda amortizar, o establecer algún otro criterio para medir la disminución de su valor, que sea accesible al control fiscal.

⁴⁹ Ver Reig, Enrique: “Impuesto a las ganancias”, pág. 482.

81, inciso f) de la ley cuando expresa que *de la ganancia del año fiscal, cualquiera fuese la fuente de ganancia y con las limitaciones contenidas en la ley, se podrá deducir las amortizaciones de los bienes inmateriales que por sus características tengan un plazo de duración limitado, como patentes, concesiones “y activos similares”*. Entendemos en este punto que los derechos de concesión de servicios públicos están incluidos en este artículo, puesto que si bien el destinatario de la norma es el sujeto que “genera” el bien intangible, de su texto se desprenden pautas a ser aplicadas al caso de la adquisición del derecho concesional.

El decreto reglamentario de la ley del impuesto a las ganancias, en su artículo 128, complementa el artículo de la ley citado cuando dice que *“la amortización prevista por el inciso f) del artículo 81 de la ley, sólo procederá respecto de intangibles adquiridos cuya titularidad comporte un derecho que se extingue por el transcurso del tiempo. Con el fin de establecer las amortizaciones deducibles, el costo de adquisición de los referidos intangibles se dividirá por el número de años que, legalmente, resulten amparados por el derecho que comportan. El resultado así obtenido será la cuota de amortización deducible (...)”*. En este aspecto debemos tener en cuenta que este artículo debe ser modificado para receptor la propuesta que estamos haciendo. Esto se debe a que, por un lado, si bien la “titularidad del derecho” es de quien detenta la concesión, para los contratos administrativos que estudiamos la “titularidad” tiene ciertas características que creemos no se encuentran contempladas en las normas bajo análisis; por otro lado, la cuota de amortización deducible no puede estar en función del “costo de adquisición” que, como expresamos anteriormente, es prácticamente nulo. Sí es importante destacar que es aplicable al caso de las concesiones, el plazo contractual que se usará como base para la amortización.

Respecto de la determinación del costo computable en la “enajenación” de los bienes inmateriales debe recurrirse al artículo 60 de la ley. El mismo no es aplicable al caso de las concesiones como venimos diciendo puesto que este derecho concesional no es susceptible de venta. El mismo establece que *cuando se enajenen llaves, marcas, patentes, derechos de concesión y otros activos similares, la ganancia bruta se establecerá deduciendo del precio de venta el costo de adquisición. El monto así obtenido se disminuirá en las amortizaciones que hubiera correspondido aplicar, calculadas sobre el valor actualizado*. Entendemos que el legislador se está refiriendo en este punto a los derechos de concesión “comerciales”, que pueden llegar a “adquirirse a un costo determinado”. El artículo 129 del decreto reglamentario establece que *en el caso de venta de bienes intangibles **producidos por el vendedor**, el costo computable estará dado por el importe de los gastos efectuados para su obtención en tanto no hubieren sido deducidos impositivamente*. En esto se ve evidente que no se están contemplando los derechos de concesión recibidos por el Estado, ya que no hay “producción alguna” de estos intangibles.

Finalmente en el decreto reglamentario se hace en el artículo 140 un lineamiento respecto de ciertos gastos⁵⁰ que se consideran activos intangibles. Respecto de ellos, se advierte que la norma impositiva es coherente con la contable explicada en el punto II. 3.1.4 del presente trabajo, al referirnos a las “normas contables profesionales” (cuando expresamos que se considerarán intangibles cuando “no se trate de costos “R & D”) sólo con la particularidades de poder diferir el cómputo del gasto (para la norma contable no es activo sino gasto, y para la impositiva, puede ser gasto la totalidad del mismo en el primer ejercicio o diferirse su cómputo).

⁵⁰ El artículo 140 del decreto reglamentario establece que los gastos de investigación, estudio y desarrollo destinados a la obtención de intangibles, podrán deducirse en el ejercicio en que se devenguen o amortizarse en un plazo no mayor de 5 años, a opción del contribuyente.

Pero como este asunto particular tampoco es aplicable a las concesiones administrativas, se desestima su análisis pormenorizado.

Si nos referimos al tema de las concesiones administrativas de servicios públicos, no podemos dejar de mencionar la especificidad que la ley del impuesto a las ganancias le atribuye a los bienes agotables: minas, canteras y bosques. Este punto lo traemos bajo análisis no por su conexión exacta con los bienes inmateriales que representan los derechos de concesión, sino por las particularidades de los bienes “agotables” en algunas inversiones de riesgo que muchas veces su extracción o transporte (por ejemplo, en el ámbito minero, transporte de petróleo) son objeto de concesión pública, en particular a partir de los procesos de privatización que fuimos mencionando al inicio del presente trabajo. La ley utiliza en este caso el término “agotamiento” haciendo referencia a los bienes donde la repartición del costo en los años de vida útil no está en función de su uso, al servicio de la explotación, se prolongue por más de un ejercicio económico, sino que se refiere al consumo de la materia cuya extracción y negociación produce directamente el ingreso imponible, por lo que se denominan bienes “agotables”, más que “amortizables”. El artículo 75 de la norma (reglamentado por el artículo 87⁵¹ del decreto) expresa que *“el valor impositivo de las minas, canteras, bosques y bienes análogos estará dado por la parte del costo atribuible a los mismos, más, en su caso, los gastos incurridos para obtener la concesión (...)”*. No nos referimos a que los derechos de concesión sean “análogos” a las minas, canteras o bosques: nuestro análisis se funda en la particularidad de la sistemática de la norma en este caso, para lo cual puede resultar útil recordar una vieja resolución de la DGI⁵², que aún se encuentra vigente. Según Reig⁵³ se deben analizar algunas expresiones del artículo primero y su vínculo con los Considerandos de esa resolución. Este artículo determina la cuota unitaria de amortización o agotamiento señalando que *deberá tenerse en cuenta el contenido de la fuente productora o las condiciones a que quede sujeto el derecho a su explotación económica, según se trate de bienes sobre los que se disponga del dominio u otros derechos, respectivamente*. La opinión del autor es que la última parte de este párrafo, al referirse a las condiciones a que quede sujeto el derecho a su explotación económica, trata de contemplar la situación de otros bienes que son análogos a aquellos en los que la base de amortización está determinada por el agotamiento de la sustancia productora. Quiere decir que, según lo interpreta la Dirección, estas previsiones también deben alcanzar a aquellas hipótesis en que por tratarse de derechos que están constituidos por la titularidad del dominio sobre los bienes materiales, el agotamiento debe concebirse en tales casos bajo una conceptualización de carácter económico: Reig entiende que quiere contemplarse el tema de pagos de derechos de concesión o de alguna regalía, lo que implicaría que el derecho, en lugar de ser amortizado por un número dado de años, debería serlo en función del número de unidades a extraer. Esto es una interpretación que el autor hace referente al cálculo de la amortización del derecho de concesión que se ve afectado por bienes agotables: si bien la misma puede ser una referencia muy lejana, no podemos dejar de citar a tan distinguida doctrina que, respecto de los derechos de concesión, está teniendo en cuenta que este concepto no debe analizarse aisladamente: en la concesión es importantísimo el plazo contractual, pero también lo son otros elementos (como el objeto mismo de la concesión) que también son ponderables.

⁵¹ El artículo 87 del decreto reglamentario establece con precisión la forma de calcular las amortizaciones sobre la base del consumo de la sustancia productora de la renta. Señala a ese efecto que *se dividirá el costo atribuible a las minas, canteras, bosques y otros bienes análogos más, en su caso, los gastos incurridos para obtener la concesión, por el número de unidades que se calcule extraer de tales bienes. El importe obtenido constituirá el valor unitario de agotamiento; y éste se multiplicará por el número de unidades extraídas en cada ejercicio fiscal*.

⁵² Resolución General (DGI) 2165 del 21/3/1979.

⁵³ Reig, Enrique: Op. Cit. 49, págs. 516 y 517.

II. 3.2.2 Los intangibles en la legislación comparada

Al referirnos a los intangibles en el ámbito de la tributación internacional debemos mencionar el concepto de bien inmaterial que organismos como la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE) o el Internal Revenue Service de Estados Unidos (IRS) poseen, tal como la doctrina⁵⁴ en nuestro país los ha estudiado. La OCDE⁵⁵ entiende que la expresión “bienes intangibles” abarca aquellos derechos como las patentes, las marcas de fábrica y los derechos de concesión, pero también incorpora la propiedad literaria, artística e intelectual (como el “know how”). Por su parte el IRS⁵⁶ incluye dentro de la definición de intangible, cualquiera de los siguientes elementos: patentes, derechos, composiciones artísticas, marcas, nombres, franquicias, licencias, contratos, métodos, programas, sistemas, etc.

Para la determinación del valor de los bienes intangibles, la OCDE considera relevantes los siguientes factores:

- Limitación del uso del intangible a una determinada zona geográfica;
- Carácter exclusivo o no de la utilización del mismo;
- Capital invertido;
- Posibilidad del receptor del intangible de ceder los derechos a terceros (situación que está vedada para las concesiones administrativas);
- Naturaleza del bien inmaterial, como patente o derecho de concesión, en cuanto a la duración de la protección jurídica;
- Vida útil del intangible;
- Período durante el cual el intangible tendrá un valor económico efectivo.

Por otro lado, si estudiamos la legislación internacional respecto de los bienes inmateriales podemos encontrar lineamientos comunes con lo anteriormente expuesto. En Estados Unidos, la administración tributaria brindó precisiones acerca de los elementos comprendidos dentro del término “bien intangible”⁵⁷, mientras que en la legislación referida al impuesto a la renta en Gran Bretaña no tiene disposiciones específicas sobre el tratamiento fiscal de los mismos, aplicándose los principios generales del derecho británico. En Portugal, si bien la legislación no brinda definiciones al respecto, la doctrina⁵⁸ y las autoridades fiscales entienden que quedan comprendidos en él los contratos que tengan por objeto la disposición y uso de derechos, asemejándose tal definición a lo que expresamos anteriormente respecto de la OCDE.

Pero en este análisis se hará especial énfasis en la legislación española, la que podrá iluminar este punto a través no sólo de las definiciones conceptuales y elementos

⁵⁴ Campagnale, Catinot y otro: “El impacto de la tributación sobre las operaciones internacionales”, págs. 361 y 389.

⁵⁵ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico: “Transfer Pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations”, Capítulo VI, párrafo 2.

⁵⁶ Internal Revenue Service. Reglamentación de la Sección 482 del Internal Code, pág. 32.

⁵⁷ La definición brindada por el IRS se expuso más arriba, según la nota anterior.

⁵⁸ Cordeiro Mesquita, María: “Imposición del ingreso derivado de la provisión de tecnología. Informe Nacional de Portugal”, pág. 641.

comprendidos, sino también de la materia amortizable que es esencial en el impuesto que grava la renta. En este caso, el destacado autor español García Novoa⁵⁹ habla de los bienes intangibles refiriéndose al “inmovilizado inmaterial”. Los encuadra dentro del artículo 65 del reglamento de la ley del impuesto sobre sociedades (tributo que grava la renta empresarial en ese país) entendiendo que se trata de elementos patrimoniales intangibles, consistentes en bienes y derechos susceptibles de valoración económica que deben figurar contabilizados en el activo del balance de la compañía. El artículo 65.3 de esa reglamentación expresa que los bienes inmateriales pueden depreciarse siempre que su amortización se de en el marco de “una vigencia temporal limitada” (encontrándose aquí semejanza con la legislación argentina). La amortización es deducible, entonces, puesto que estos bienes se caracterizan por su aptitud para contribuir duraderamente a la obtención de ingresos. Pero esta depreciación no se debe a su uso, sino a que jurídicamente “dejan de existir”, y por lo tanto, de concurrir a la obtención de ingresos transcurrido un determinado período de tiempo. Según García Novoa, esta depreciación no reúne los requisitos que se le atribuyen a aquellas que determinan la técnica de la amortización: son “depreciaciones jurídicas” que poseen determinadas características que les son propias. Esto se debe, según el autor, a que se incorpora, además, cierto grado de “imprevisión”, como en el caso de la concesiones por la explotación de servicios públicos, objeto del presente trabajo, puesto que además de su extinción por cumplimiento del plazo cabe también el rescate por decisión unilateral de la Administración⁶⁰.

En el caso puntualmente de las concesiones administrativas, en el ámbito de la legislación española que venimos estudiando, el artículo 66.1, inciso a) del reglamento del impuesto sobre sociedades considera como inmovilizado inmaterial amortizable a “las concesiones administrativas cuando se hubiesen concedido por período limitado de tiempo”. Estas figuran en el Plan General de Contabilidad de ese país⁶¹ como elementos del inmovilizado y han sido objeto de la resolución del ICAC⁶² referida a la calificación y valoración de las mismas. La regla tercera de esta norma contiene una definición de concesión administrativa de la que pueden desprenderse los rasgos esenciales que permiten aproximarnos a las

⁵⁹ García Novoa, César: “Las amortizaciones en el impuesto sobre sociedades. Tratamiento jurídico-tributario”, págs. 99 a 107.

⁶⁰ En España, este tipo de concesiones se encuentran legisladas en la Ley de Contratos del Estado. Los artículos 76 a 78 de esta ley establecen el mecanismo para el rescate por decisión unilateral de la Administración. A su vez, la resolución del 21 de enero de 1992 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuenta de ese país, en su regla tercera, 6, prevé en este caso la imputación del valor neto contable de la concesión a los resultados del período en que ésta se pierda.

⁶¹ A modo referencial, podría ser útil encontrar el tratamiento de las concesiones administrativas en nuestro país, por lo que debemos recurrir al Clasificador del Gasto Público, que está disponible en la página web de la Secretaría de Hacienda, <http://www.mecon.gov.ar/hacienda/>. En la página 45 “Recursos”, en 12.00 “Ingresos no Tributarios”, 12.2.0 “Derechos” se encuentran los ingresos percibidos por la cesión transitoria de derechos originarios del Estado (por ejemplo, concesiones) relacionados con actividades de índole comercial, regulatoria, monopólica o bien por el usufructo de bienes de carácter tangible o intangible. Esta es la única referencia que puede encontrarse en torno a las concesiones: allí sólo encontramos “concesiones” como recursos, no se encuentra “contabilizado” el derecho de concesión en el “balance” del Estado; pero que tal derecho no se encuentre en el Clasificador del Presupuesto no significa que tengan valor “cero” para el que lo recibe.

⁶² Tal se menciona en la nota 60, nos referimos a la resolución del 21 de enero de 1992 del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuenta de ese país. Dicho instituto, por la Disposición Adicional segunda de la ley 19/1998 del 12 de julio, asume las funciones de organismo autónomo de carácter administrativo adscrito al Ministerio de Economía y Hacienda, y dicta resoluciones que por ser “de obligatorio cumplimiento” despliegan su efecto respecto a terceros, a los que obligan a adoptar criterios de valoración o calificación. Dichas resoluciones tienen el tratamiento de normas reglamentarias, pues su ámbito no es meramente doméstico del órgano que las dicta.

concesiones como activos amortizables; las define como “*aquellos actos por los que una entidad de derecho público transfiere a un particular la gestión de un servicio público o el disfrute exclusivo de un bien de dominio público*”. Como lo señala la doctrina española de derecho administrativo⁶³ “a través del principio de irrevocabilidad de los actos administrativos declarativos de derechos los derechos creados por los actos administrativos entran de manera definitiva en el patrimonio jurídico de los destinatarios”. Aquí García Novoa, expresa textualmente: “*Tenemos, por lo tanto, un aumento patrimonial susceptible de valoración económica, constituido por el ingreso en la esfera de intereses del concesionario de un título inmediato atributivo de los derechos comprendidos por la concesión*”⁶⁴.

Respecto del valor para determinar la cuantía de la afluencia al patrimonio del concesionario, cuando se trata de la concesión de un servicio público la norma del país en estudio obliga al pago de un canon⁶⁵, y si se trata de la utilización privativa del dominio público, la misma obliga al pago de un precio público⁶⁶. Cuando este canon o precio se paga una sola vez y antes de la incorporación al patrimonio de la sociedad, de modo que pueda entenderse como una contraprestación, estaremos frente a un desembolso materializado y permanente que, junto a los demás “gastos incurridos para su obtención” figurarán en el activo del balance de la empresa, por lo que puede, en ese caso particular, considerarse el mismo como valor de adquisición⁶⁷.

Pero en este punto es importante complementar el tema con la peculiaridad que los autores españoles denominan “dotaciones al fondo de reversión”, y su correspondiente amortización. Hasta aquí hemos estudiado la particularidad del derecho de concesión como bien intangible, su incorporación al patrimonio (y, por lo tanto, su gravabilidad como “ganancia de capital” en el momento en que el Estado concede el derecho) y finalmente, su amortización deducible. Pero además, por otro lado, se encuentran implicados los activos materiales que el Estado también cede de un modo muy particular para que el concesionario los use en el plazo de concesión: durante ese plazo, si los bienes fueron recibidos y contabilizados por el concesionario⁶⁸, también son objeto de amortización por el mismo, y el plazo de depreciación es la vida útil de los bienes, si ésta fuera anterior a la extinción de la concesión.

A modo de afirmación de estas expresiones es interesante lo que entiende la doctrina española que venimos citando respecto de lo que ellos llaman “dotaciones al fondo de reversión”. Estos bienes son los que deben “revertir”, “volver” al dominio del Estado una vez finalizado el plazo concesional. García Novoa⁶⁹ dice que esta amortización no debe recaer sobre la concesión (sobre el activo intangible “derecho de concesión”) sino sobre los bienes del activo que deben “revertir” a la Administración Pública al finalizar el plazo de la misma. Este autor cita

⁶³ García de Enterría y Fernández: “*Curso de derecho administrativo*”, pág. 95.

⁶⁴ García Novoa, César: “*Las amortizaciones en el impuesto sobre sociedades (...)*”, Op. Cit. 59, pág. 103.

⁶⁵ Artículo 213 del Reglamento de Contratos del Estado.

⁶⁶ Artículo 41 inciso a) de la Ley Reguladora de Haciendas Locales.

⁶⁷ Esto es en la medida en que, justamente haya canon o precio, cosa que no ocurre en las concesiones otorgadas a modo de “subvención gubernamental” gratuita o a precio simbólico, tal como se desarrollará en los últimos párrafos del punto II. 3.3.3 “Métodos modernos de valuación de los intangibles” del presente trabajo.

⁶⁸ Porque fueron pagados a un precio, o como contrapartida se “aportaron” vía capital, punto que se comentará luego.

⁶⁹ García Novoa, César: “*Las amortizaciones en el impuesto sobre sociedades (...)*”, Op. Cit. 59, pág. 105.

a otros colegas⁷⁰ que no piensan de este modo, pero la discusión no se basa en que si hay “pérdida por el desgaste” o no de los bienes “revertibles”: la cuestión aquí es “temporal”, puesto que mientras que algunos consideran que estos bienes son amortizables, otros opinan que aquí debe tomarse la pérdida al momento de la reversión puesto que *“en el momento de la entrega de los activos a la entidad pública que otorgó la concesión, se produce para la empresa una pérdida equivalente al valor de tales activos”*, por lo que no se trataría de una amortización en sí misma sino de *“distribuir en el tiempo la pérdida del activo revertible al finalizar la concesión”*. Otra postura a considerar se basa en un pronunciamiento de la Dirección General Tributaria⁷¹ de ese país, quien entiende que el fondo de reversión tiene por objeto “reconstruir el valor económico del activo revertible teniendo en cuenta las condiciones relativas a la reversión establecidas en la concesión, constituyendo, por consiguiente, en el aspecto sustantivo, una técnica contable y financiera diversa de los sistemas de amortización”, **lo que implica una diferenciación entre la amortización de la concesión en sí misma y la de los bienes revertibles en cuestión**. Este punto nos parece muy interesante frente a toda postura que quiera entender que los bienes que deben “volver” al Estado no son amortizables porque el concesionario no detenta la titularidad de los mismos: fíjese que en la doctrina española no hay duda del cargo a resultado que debe sufrir el balance de la empresa concesionaria, lo que puede quedar en discusión es el “momento” en que ello ocurra, pero jamás se podrá sostener la “no-computabilidad” de la pérdida del valor de estos bienes.

II. 3.3 Valuación del activo

II. 3.3.1 Valuación de los activos intangibles según las normas de contabilidad

Según lo estudiado por la doctrina contable, los bienes en general pueden valuarse de acuerdo dos amplios criterios, dos maneras diferentes de valorar los bienes: por su **costo histórico** (que involucra las erogaciones económicas incurridas para incorporar el bien al patrimonio del ente, no representativo en caso de los derechos de concesión) o por su **valor corriente**. A su vez, el valor corriente puede estar representado por los siguientes valores (que, como se indicará, no todos son aplicables al caso del intangible en estudio):

- **Costo de reposición:** está dado por los sacrificios económicos⁷² en los que habría que incurrir en el momento de su medición;
- **Valor neto de realización:** es igual al precio de venta actual⁷³ deducidos todos los sacrificios directos en los que haya que incurrir desde el momento de su medición hasta el momento de su venta;
- **Valuaciones técnicas:** son el resultado de la asignación de un valor al bien, realizada por profesionales independientes;
- **Valor de utilización económica:** está dado por el valor actual de los ingresos netos probables que directa o indirectamente producirá el bien.

⁷⁰ En la obra de García Novoa se cita a Sanz Gadea, González Poveda y a Martínez Aguado, quienes han estudiado los activos revertibles en la legislación del impuesto sobre sociedades en ese país.

⁷¹ Contestación de la DGT de España del 6 de febrero de 1992.

⁷² Recordemos aquí lo señalado en la cita 44.

⁷³ En las concesiones que estudiamos no hay “venta” ni “realización”, por lo que no es aplicable.

Es importante, ahora, ver cómo pueden aplicarse estos conceptos, que son utilizados para cualquier partida patrimonial, específicamente para los bienes intangibles, en particular respecto de los derechos en la concesión de servicios públicos.

En cuanto al **costo histórico**, los bienes intangibles que pueden ser valuados de esta manera son todos aquellos que hayan sido incorporados al patrimonio a través de su adquisición a un tercero o a través de una sumatoria de costos incurridos. De esta manera, las patentes y las marcas estarán valuadas por todos los costos que se hayan tenido que soportar para poder obtenerlas, como ser los gastos de inscripción en los registros públicos y los honorarios por servicios profesionales. Como venimos diciendo, no es representativo del valor de la concesión, puesto que en estos casos, los costos por adquirir este derecho son “nulos” o “simbólicos”, ya que surgen como resultado de la potestad estatal de privatizar el servicio público en cuestión.

Respecto del **costo de reposición**, en el caso de los bienes intangibles, es el valor actual de los costos incurridos para obtener esos bienes. Sería representativo para el caso de las marcas y las patentes, donde su valor de reposición será el resultante de los costos actuales para poder lograr nuevamente obtener tales derechos. Pero respecto de los derechos concesionales, vale lo dicho en el punto anterior.

En referencia al criterio del **valor neto de realización**, al ser un valor exclusivamente de cambio y de salida, debe ser utilizado únicamente para aquellos bienes intangibles que se mantienen en el patrimonio con el objetivo de su futura venta a terceros, que, como se expresó, no es aplicable a los derechos de concesión, que no pueden venderse ni enajenarse.

El criterio de las **valuaciones técnicas** está ligado históricamente a la valuación de bienes de uso, a través de lo que se conoce como revalúos técnicos. Pero las características de los bienes intangibles no distan demasiado de aquellos. Por lo tanto se podrían hacer dichas valuaciones a través del trabajo de expertos que actúen en forma independiente. Perfectamente pueden ser aplicables los principios del revalúo técnico a bienes intangibles, puesto que así como existen idóneos habilitados a efectuar los respectivos estudios de tasación en bienes de uso, lo existen para, por ejemplo, marcas, quienes basarán su trabajo en aspectos de marketing, comerciales, rentabilidad de producto, vida útil, proyección de la marca, antigüedad en el mercado, competencia directa, obsolescencia, etc. Este criterio puede ser utilizado también para las concesiones de servicios públicos: existen expertos que, a través de cálculos económicos, pueden determinar el valor real de una concesión teniendo en cuenta información relevante como el valor de los ingresos que recibirá el concesionario, el plazo contractual, aspectos del mercado del servicio público concesionado⁷⁴, las variables micro y macroeconómicas que lo influyen, etc.

En cuanto al **valor de utilización económica**, este método se utiliza contablemente como valor límite para aquellos bienes cuya finalidad es la de su uso y no la de su enajenación, como es el caso de los derechos concesionales que nos ocupan. Para el caso de los bienes intangibles en general este valor no siempre es fácil de medir

⁷⁴ Aquí se está haciendo referencia al “mercado del servicio público” que se brinda (por ejemplo, el mercado de la energía eléctrica, de las telecomunicaciones, etc.) y no al “mercado de la concesión”, que, como se dijo, no existe: no hay mercado porque la concesión fue otorgada al concesionario como fruto de la potestad del Estado para hacerlo.

ya que, en algunos casos, depende de hechos futuros. No obstante, hay ciertos bienes intangibles que por su naturaleza se ajustan de mejor manera a ser susceptibles de ser valuados por su valor de utilización económica, como puede ser el caso de las concesiones: por ejemplo, una empresa que explota una concesión la cual le genera un ingreso fijo por mes con una determinada vigencia. En ese caso el criterio de valuación que mejor se ajusta es su valor de utilización económica, la cual estaría dada por el valor actual de todos esos ingresos fijos que va a obtener el ente como consecuencia de su explotación. Para poder explicar más claramente cómo se debe calcular este valor de utilización económica, vayamos a un ejemplo numérico. Supongamos que una empresa es titular de una concesión por la cual va a recibir en los próximos dos años un ingreso fijo de \$ 2.000 mensuales. Si consideramos una tasa de descuento del 6% anual, el V.U.E. se calcula de la siguiente forma:

- X (cuota) = \$2.000 mensuales
- i (tasa) = 0,5 % mensual
- n (tiempo) = 24 meses

La fórmula para calcular el valor actual de flujos de fondos futuros es la siguiente:

$$\bullet \text{ VUE} = X * \frac{1-(1+i)^{-n}}{i}$$

Si reemplazamos por los valores correspondientes, entonces:

$$\bullet \text{ VUE} = \$2.000 * \frac{1-(1+0,005)^{-24}}{0,005} = \$45.125,73$$

El valor actual de la concesión es de \$ 45.125,73.

II. 3.3.2 Normas contables internacionales aplicables a los activos intangibles

Las normas internacionales aplicables al ámbito contable son variadas y tienen diferentes niveles de categoría. Estas pueden dividirse en dos grandes grupos con el mismo nivel jerárquico: por un lado encontramos a las U.S. GAAP⁷⁵, aplicables en el ámbito de los Estados Unidos; y por otro a las NIC's⁷⁶ de aplicación en la Unión Europea

⁷⁵ Generally Accepted Accounting Principles in the United States. GAAP es la abreviación que los contadores de Estados Unidos utilizan para referirse a sus *standards* o principios contables; el término o frase "generalmente aceptados" (que forman las dos primeras letras de la sigla) quiere decir dos cosas: por un lado, que la entidad o agrupación profesional tiene autoridad para establecer o dictar normas contables a modo de pronunciamiento (en este caso, de tipo FAS – *Financial Accounting Standards*); y por otro, que la práctica contable es aceptada porque se la aplica en forma universal o generalizada en la profesión, tal lo expresa Chalupowicz, Daniel en su obra: "Introducción a U.S. G.A.A.P. Principios de contabilidad generalmente aceptados", págs. 15 y 16. Las U.S. GAAP pueden encontrarse en la página web <http://cpaclass.com/gaap/gaap-us-01a.htm>

⁷⁶ Normas internacionales de contabilidad (Nic's): son emitidas por el International Accounting Standards Board (anterior International Accounting Standards Committee). Son un conjunto de normas o leyes que establecen la información que deben presentarse en los estados financieros y la forma en que esa información debe aparecer en dichos estados. Son normas de alta calidad, cuyo objetivo es reflejar la esencia económica de las operaciones del negocio, y presentar una imagen fiel de la situación financiera de una empresa. Hasta la fecha, se han emitido 41 normas, de las que

y demás países que adoptaron esta normativa. Respecto de la regulación norteamericana, las U.S. GAAP pueden facilitarnos ciertas guías que se emiten mediante las FASB⁷⁷, los “bulletins” del AICPA⁷⁸ o de la SEC⁷⁹. La jerarquía de las estas normas se divide en niveles, de los cuales las FASB, por ejemplo, poseen el Nivel A⁸⁰.

En el presente punto vamos a exponer las normas contables internacionales más importantes referidas al caso de los bienes intangibles. Desarrollaremos entonces, por un lado, las NIC’s involucradas en el tópico en estudio, y por otro lado, comentaremos (dentro de las normas norteamericanas U.S. GAAP), las FASB implicadas en la cuestión.

La NIC 38⁸¹ prescribe el tratamiento contable y la información financiera a suministrar en el caso de los activos intangibles. Es aplicable prácticamente a todos los intangibles, excepto a los que tengan un tratamiento especial en otra NIC. Esta norma, expresa como definición previa, que “activo” es un recurso controlado⁸² por la empresa como resultado de sucesos pasados del que se espera obtener, en el futuro, beneficios económicos para la entidad; y que “activo intangible” es aquel activo identificable, de carácter no monetario y sin apariencia física, que se tiene para ser utilizado en la producción o el suministro de bienes y servicios, para ser arrendado a terceros o para funciones relacionadas con la administración de la entidad; es el caso de la propiedad intelectual, los programas informáticos, las patentes, los derechos de autor, la lealtad de los clientes, las licencias, las concesiones o los derechos comerciales que se otorgan a terceros.

En cuanto al tratamiento general, la norma entiende que la valoración inicial de los activos intangibles se deben registrar, por su valor de costo (de adquisición o producción), que como describimos largamente, no es representativo en el caso de los derechos de concesión recibidos por el Estado.

En relación al valor posterior, la norma expresa que, tras el momento del registro inicial, los elementos del inmaterial deben valorarse bajo los tratamientos que denomina “preferente”, que se refiere al costo minorado en la amortización acumulada, así como cualquier pérdida por deterioro de valor acumulada que exista; o el “tratamiento alternativo permitido”, vinculado con el importe revalorizado (**valor razonable**, que puede

34 están en vigor en la actualidad, junto con 30 interpretaciones. La página web de dicha institución es <http://www.iasb.org/>

⁷⁷ Financial Accounting Standards Board. Pueden encontrarse las normas estudiadas en la página web <http://www.fasb.org/>

⁷⁸ American Institute of Certified Public Accountants. La página web de la institución es <http://www.aicpa.org/>

⁷⁹ Securities and Exchange Commission. La SEC tiene autoridad estatutaria para establecer normas de contabilidad financiera para las compañías inscriptas públicamente en la Comisión. La página web oficial de la institución es <http://www.sec.gov/>

⁸⁰ En el Nivel A se encuentran las FAS (en castellano, Normas de Contabilidad Financiera), las FIN (Interpretaciones de FAS), las APB (Opiniones de la Junta de Principios Contables) y las ARB (Boletines de Investigación), de acuerdo a lo definido por la SAS (Statement of Auditing Standards) N° 69.

⁸¹ Norma aprobada en 1998. La versión utilizada incluye las enmiendas emitidas hasta el 31 de marzo de 2004.

⁸² Debe tenerse en cuenta que el término “control” en este caso comprende a la aptitud de la empresa de tener “bajo su órbita”, “bajo su posesión” el activo en cuestión (derecho de concesión) y no debe confundirse con el “control de policía” que estudiaremos en el ámbito del Derecho Administrativo en el punto III.1.1.3 de este trabajo: este último aspecto del “control” es detentado por el Estado, y no por el concesionario.

ser el “de mercado”) minorado en la amortización acumulada, así como cualquier pérdida por deterioro de valor acumulada que exista. Aquí vemos que la norma hace referencia a un “valor de mercado” que no es aplicable directamente a las concesiones públicas porque, como dijimos, no existe mercado de esos derechos, pero sí lo es el término de “razonable”: lo que queremos mostrar es que esta norma internacional nos está revelando la necesidad de no reflejar contablemente como valor del bien únicamente el costo; el valor que debe tener es un valor **razonable, real, actual**.

Es interesante la expresión que la norma utiliza para la contabilización mencionada en el párrafo anterior: se exige la “revaluación” del bien inmaterial anualmente. Este punto no puede trasladarse linealmente al tema de los derechos de concesión (además, como veremos en el análisis impositivo, las revaluaciones tendrán un tratamiento particular de acuerdo a la sistemática de la ley del impuesto a las ganancias en nuestro país) pero nos está mostrando una tendencia. Según la norma en estudio, se requiere que las revalorizaciones se hagan con una regularidad suficiente como para que el importe en libros (podemos decir, contabilizado) del activo intangible no difiera, de forma significativa, del valor de mercado al cierre del ejercicio (podemos decir, del valor real del activo). Las revalorizaciones se registran con abono a reservas de revalorización, las cuales podrían reclasificarse a voluntarias. Las revalorizaciones se ajustan con abono a resultado cuando compensen un cargo anterior a resultados por “impairment” (deterioro de valor o devaluación), con el límite de éste. Por el contrario, cuando se reduce el importe en libros de un activo intangible como consecuencia de una devaluación, tal disminución debe ser reconocida como una pérdida del período, excepto en el caso en el que exista “superávit” de revaluaciones registradas con anterioridad en relación con el mismo activo, en cuyo caso será cargado contra esta revaluación. Por otra parte, la empresa debe estimar, al menos una vez al año, el importe recuperable de cada uno de los activos intangibles que no estén disponibles para su utilización, así como aquellos cuyo período de amortización exceda de 20 años. Esto pone de relieve nuevamente la falta de asimilación entre “valor” y “costo”. De manera simétrica así como al incorporar el bien a pesar de que el costo sea cero hay un valor mucho mayor, estas normas internacionales lo que hacen es cuantificar periódicamente el demérito de ese valor.

En referencia a la amortización, la NIC en estudio establece que se deben amortizar de forma sistemática en el plazo estimado de vida útil del elemento; se asume un período máximo de 20 años⁸³, que puede ser superado en ciertos casos justificados, momento a partir del cual la empresa ha de proceder a estimar el importe recuperable del activo intangible, al menos anualmente, con el fin de identificar si se ha producido una pérdida por deterioro en su valor y explicar en las notas de los estados financieros las razones que le han llevado a superar el límite de 20 años; si el control sobre los beneficios económicos futuros de un activo intangible se ha logrado a través de la consecución de derechos legales que han sido obtenidos por un período limitado de tiempo, la vida útil del activo en cuestión no debe exceder del período cubierto por tales derechos, a menos que éstos sean renovables y que dicha renovación sea prácticamente segura.

El método de amortización utilizado debería mostrar el patrón por el cual los beneficios económicos provenientes del elemento se imputan a la empresa. Si dicho patrón no pudiera determinarse, se debe utilizar el método lineal. El valor de la

⁸³ También ya expresamos que en nuestro caso, el plazo de amortización debe ser el “contractual”, y no estar sujeto a un número aleatorio.

amortización según el criterio escogido debe ser, como mínimo, igual al valor de la amortización según el criterio lineal; si no es así, debe justificarse dicho criterio en las notas explicativas de los estados financieros. El proceso de amortización debe comenzar cuando el activo esté disponible para ser utilizado. No se dejará pendiente de amortizar cantidad alguna en concepto de valor residual; es decir, el valor residual de un bien intangible es nulo, a menos que exista un compromiso, por parte de un tercero, para comprar el activo al final de su vida útil, o bien que haya un mercado “activo”, con probabilidades de subsistir al final de la vida del bien para esa clase de activo intangible en cuestión. Adicionalmente, el período y el método de amortización deben revisarse, al menos, anualmente.

Un caso específico que trata la norma se refiere a la situación de que el activo intangible sea adquirido con un precio nulo, o por un precio simbólico mediante una subvención del Gobierno, la sociedad puede elegir entre reconocer tanto el activo como la subvención (ingreso a distribuir) por su valor razonable, o reconocer el activo por un valor simbólico: es decir, presentar dicha subvención neteando el valor del activo (coincidente con la NIC 20⁸⁴).

Otra norma relacionada con la NIC 38⁸⁵ vinculada con el tema de concesiones es la SIC 29⁸⁶, que trata sobre el detalle de la información que debe brindarse referente a concesiones administrativas. En esta SIC se detalla la información que ha de ser desglosada en los estados financieros en lo que respecta a las concesiones mencionadas:

- Descripción del contrato de concesión;
- Los términos más significativos de la concesión: precio, período, fechas de revisión de precios y bases según las cuales se determina la revisión de los precios, entre otros;
- Naturaleza y duración de los principales derechos y obligaciones derivados del contrato de concesión;
- Cambios en el acuerdo de concesión producidos durante el ejercicio.

Como dijimos al inicio de este punto, las FASB, como normas americanas dentro de las U.S. GAAP, también expresan puntos a tener en cuenta en la valuación de los activos intangibles. La FASB 142⁸⁷ norma sobre los intangibles, específicamente sobre el “valor llave” y el resto de los bienes intangibles en general. Esta norma entiende que una vez reconocidos inicialmente estos bienes, deben “revaluarse” o “justificarse”, entendemos en este punto el carácter dinámico de la norma, en contraposición con una postura estática de valuación. El comité que realizó el estudio (redactor de esta FASB) observó que la vida útil de los intangibles está relacionada con el ingreso de efectivo asociado a esos bienes. El comité resaltó que la vida útil y los períodos de amortización de los bienes intangibles deberían reflejar los períodos en que los bienes contribuirán al

⁸⁴ NIC 20: “Contabilidad de las subvenciones del gobierno e información a revelar sobre ayudas gubernamentales”, originalmente aprobada en noviembre de 1982, y reordenada en 1994.

⁸⁵ Op. Cit. 81.

⁸⁶ El Comité de Interpretaciones (SIC) emite sobre las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC) ciertas aclaraciones interpretativas. En este caso, la Interpretación SIC 29 (de mayo de 2001) trata sobre “La información a revelar en los Acuerdos de Concesión de Servicios”.

⁸⁷ Norma de junio de 2001.

ingreso de efectivo. La norma recomienda que los activos intangibles tengan una vida útil determinada, sean amortizados según esa vida útil, pero sin un techo arbitrario.

Respecto de cómo determinar la vida útil de un activo intangible, la FASB recomienda tener en cuenta:

- El uso que le espera dar la compañía que posee ese activo;
- La vida útil de los bienes relacionados con ese bien activo, como por ejemplo, los derechos mineros vinculados con el agotamiento del activo en cuestión⁸⁸;
- Cualquier disposición legal, reglamentaria o contractual que pueda limitar la vida útil⁸⁹;
- Cualquier disposición legal, reglamentaria o contractual que inhabilite la renovación o extensión del plazo en cuestión⁹⁰;
- Los efectos de la obsolescencia⁹¹, la demanda, la competencia y otros factores económicos como la estabilidad de la industria y el avance del conocimiento tecnológico;
- El mantenimiento requerido⁹² para que el activo genere ingresos futuros.

II. 3.3.3 Métodos modernos de valuación de los intangibles

Los autores Vázquez y Bongianino de Salgado⁹³ han hecho un interesante aporte vinculado con el tema de los intangibles, sus características actuales y el papel que éstos tienen en nuestros días, a partir de lo que ellos llaman la “Era de la Información y la Economía del Conocimiento” que estamos transitando. Proponen una nueva contabilidad, la “contabilidad del capital intelectual”, donde los intangibles ocupan un lugar trascendental en la compañía. Se intenta, de esta manera, generar un modelo de medición donde se pueda identificar, seleccionar, clasificar y medir aquellos activos de la empresa que tienen capacidad para generar valor y que, por ahora, en la contabilidad actual, no son evaluados en forma sistemática. El objetivo en este punto es aportar información relevante para la toma de decisiones de gestión de la empresa, y por otro lado, mejorar la información referida al valor de la empresa que se presenta a terceros.

⁸⁸ Si bien el Derecho Minero tiene su legislación positiva propia, en varios aspectos tiene puntos de contacto con las concesiones de servicios públicos, en lo referente a lo que legisla la Ley de Hidrocarburos. Por otro lado, es interesante la propuesta de esta FASB de relacionar la vida útil del bien intangible (derecho de concesión) con el agotamiento de los bienes vinculados: por ejemplo, en una concesión de servicio público de transporte de hidrocarburos, si las cuencas agotaron su petróleo, la concesión de transporte no tiene mucho sentido (el concesionario tendrá derecho a transportar, el problema es que no habrá “bienes” que transportar...)

⁸⁹ En este caso, la disposición contractual es el propio Contrato de Concesión.

⁹⁰ Idem anterior.

⁹¹ La obsolescencia a que se refiere la norma en este punto es la referente al intangible, no a los bienes materiales vinculados: el derecho de concesión se vuelve obsoleto cuando pierde su sentido, cuando el servicio público ya no puede prestarse. En estos casos no tiene mérito mantener un activo porque aún no se haya completado el plazo contractual.

⁹² Respecto del “mantenimiento requerido”, la norma se refiere a aquel sostenimiento del bien inmaterial para que siga generando ingresos, por ejemplo, toda cláusula que implique renovaciones, inversiones a realizar, etc.

⁹³ Vázquez y Bongianino de Salgado: “*Los intangibles y la contabilidad*”, Capítulos III, IV y V.

La doctrina internacional⁹⁴ se ha interesado por este tema y ha comenzado a analizar métodos para una posible solución, no sólo referido a la medición de los componentes del capital intelectual (quizás uno de los tópicos más estudiados en esta materia), sino con distintas propuestas para mejorar la comprensión de la dimensión de los intangibles en la actualidad: proposiciones para medir los intangibles en forma global, propuestas de medición para alguno de los elementos componentes del capital intelectual y proposiciones que buscan una adecuada gestión del conocimiento y/o de los resultados de dicha gestión.

Este tópico también ha sido objeto de publicaciones de parte de la doctrina local. En este sentido y en cuanto a la importancia del capital humano Vicchi⁹⁵ entiende que es relevante *“asumir que el crecimiento económico se encuentra estrechamente relacionado con la inversión en tecnología y con la formación de capital humano, y que corresponde al Estado propender al logro de tales fines como objetivos de la política económica en general y de la fiscal en particular”*.

Si bien este punto no es aplicable en forma lineal respecto de los activos intangibles (derechos) emergentes de las concesiones de servicios públicos, es importante adentrarnos en los nuevos modos en que la doctrina internacional está entendiendo que deben valuarse los activos inmateriales en general. Esto es significativo no por el cálculo final que puede dejarnos tal o cual fórmula, lo es en el sentido más allá de lo que se puede observar numéricamente: la corriente que está entendiendo que para cuantificar a los activos de una empresa, en particular, a los intangibles, debe tenerse en cuenta no sólo el valor inicial o de costo sino también otros elementos que permitan estimar su **valor real**.

Quizás varias de las proposiciones que se van a enunciar nos sugieran la idea de un “valor del mercado”, expresión que a lo largo de este trabajo nos encargamos de separar de las concesiones administrativas simplemente por no existir un mercado de estos bienes inmateriales. Pero la propuesta es considerar aquellos puntos que la bibliografía internacional en este tema se encargó de resaltar: los activos intangibles poseen un valor actual que debe expresarse en los estados contables, y para ello deben reconocerse estos elementos valuándolos y (como contrapartida) gravándolos (o no, tal se estudiará en la parte fiscal).

Hay métodos como el **Tobin ‘s Q**⁹⁶ o el **Cálculo del Valor Intangible – NCI Research**⁹⁷ que intentan obtener como resultado el verdadero valor de la empresa respecto

⁹⁴ La IFAC – International Federation of Accountants - publicó en septiembre de 1998 un estudio sobre el tema. Por otro lado podemos citar el trabajo MERITUM - Measuring Intangibles To Understand and Improve Management - desarrollado por seis países europeos (España, Dinamarca, Finlandia, Francia, Noruega y Suecia).

⁹⁵ Vicchi, Juan Carlos: *“El impuesto a la renta y el capital humano”*, pág. 3.

⁹⁶ Es la aplicación del método desarrollado por el premio Nobel de Economía James Tobin. Si bien el método es complejo, puede expresarse en términos simples. Mide la relación entre el valor actual de una empresa con su valor en libros a costo de reposición, obteniendo un resultado “Q”, que es la medida de la capacidad de la empresa para obtener ganancias por encima de lo esperado, porque tiene algo que las demás empresas no tienen (este concepto podría asimilarse a lo que se entiende generalmente por “valor llave”).

⁹⁷ Elaborado por la Kellogg School of Business of Northwestern University. Esta teoría busca encontrar el valor de los intangibles respecto de la habilidad de la empresa para utilizarlos en relación con otras empresas de igual ramo. El valor del cálculo final, que propone el análisis de las ganancias en función de la tasa de retorno de los activos en cuestión, se utiliza para determinar el retorno atribuible a los intangibles.

de los bienes inmateriales. También hay modelos como el **Canadian Imperial Bank**⁹⁸ o el de **Dirección Estratégica por Competencias**⁹⁹ donde se ahonda en la noción de capital intelectual y la valoración de los intangibles. Siguiendo en esta línea podemos mencionar algunos estudios que sólo muestran indicadores (no cuantificaciones), pero que nos adentran en la importancia de los elementos que conforman estos bienes, como el **Balanced Business Scorecard**¹⁰⁰, el **Monitor de Activos Intangibles**¹⁰¹ o el **Skandia Navigator**¹⁰².

Hay muchos otros métodos modernos para valorar los activos intangibles, como el **Technology Broker**¹⁰³, el **Intelect**¹⁰⁴, el **Value Chain Scoreboard**¹⁰⁵, el **Modelo Capital Intelectual**¹⁰⁶ o el **Modelo Nova**¹⁰⁷, que sólo mencionamos a modo enunciativo. En todos ellos, también con los descriptos más arriba, se intenta encontrar un valor que represente más fielmente a los activos intangibles, que midan de una manera más apropiada los bienes de las empresas. Como dijimos, con ellos se demuestra que no alcanza con medir o valorar con “valores históricos”, o aún ajustados; que no alcanza considerar sólo el costo que se eroga para realizar determinada inversión o proyecto; que no alcanza con la mera enunciación de los gastos incurridos para obtener el bien. Hay diferentes modos de valorar los bienes para que se acerquen más al valor real.

Así también, las concesiones administrativas deben valuarse de una manera idónea, de una manera real. Pero para ello no alcanzan las normas contables vigentes, ni aún las impositivas, por lo que se comienza a descubrir la intención de realizar profundos cambios normativos en función de obtener una valuación real de los bienes en cuestión.

⁹⁸ Creada por el autor Hubert Saint-Orange, en 1996. Este modelo estudia la relación entre el capital intelectual, su medición y el aprendizaje organizacional. Si bien no propone indicadores de medición, aporta el primer acercamiento a la consideración del aprendizaje dentro del estudio de los intangibles.

⁹⁹ Desarrollada por el autor español Bueno, en 1998. El autor profundiza en el concepto de capital intelectual mediante la creación de este modelo, cuyo resultado representa la valoración de los activos intangibles creados por los flujos de conocimientos de la empresa.

¹⁰⁰ Surge de los estudios realizados por los autores americanos Kaplan y Norton, en 1996. Consiste en un conjunto de indicadores financieros (del pasado) y no financieros (del futuro) para medir los resultados obtenidos en la actividad de una organización, interrelacionándolos con el fin de entender las interdependencias entre los distintos elementos y su coherencia con la estrategia y la misión de la empresa. Se basa en la perspectiva financiera, de la clientela, de los procesos y del aprendizaje.

¹⁰¹ Fue desarrollado por un grupo de trabajo sueco liderado por K. E. Sveivy (“Reporte Konrad”), en 1987. Es un método de medición y una forma de presentación que muestra un número de indicadores referidos a los intangibles. Las áreas más importantes que se cubren son: el crecimiento, la eficiencia y la estabilidad. Realiza la medición tanto de la estructura externa como la interna.

¹⁰² El autor es Leif Edvinsson, y el estudio lo realizó en Estocolmo, en 1993. Es una combinación de las dos teorías anteriores, puesto que toma la estructura conceptual del Konrad y la presentación del Balanced Business Scorecard. Su organización está compuesta por cinco focos: el foco financiero, el de la clientela, el de los procesos, el foco humano y el de la investigación y el desarrollo. Los indicadores obtenidos brindan tanto medidas monetarias como porcentajes y coeficientes de eficiencia de la organización.

¹⁰³ De Annie Brooking, basado en el modelo de Skandia.

¹⁰⁴ Del Euroforum, 1998.

¹⁰⁵ Del autor Baruch Lev, del año 2000.

¹⁰⁶ Este modelo fue desarrollado por los autores Roos, J.; Roos, G.; Dragonetti y Edvinsson, en 1997.

¹⁰⁷ De los autores Camisón, Palacio y Devece, del año 2000.

Dentro del contexto de la valuación de los activos intangibles en función de su valor real más allá de su costo de adquisición (en particular cuando éste es cercano a cero o no representativo) podemos analizar la situación de lo que en la doctrina foránea se denomina “subvención gubernamental”¹⁰⁸, puesto que tiene algunos puntos en común, que desarrollaremos, con la concesión que el Estado otorga para la ejecución de un servicio público.

Vazquez y Bongianino de Salgado¹⁰⁹ realizaron un trabajo que tomaremos de base no sólo para el análisis de las subvenciones propiamente dichas, sino también para el caso de las empresas que reciben del Estado las concesiones mencionadas¹¹⁰ y así poder hacer un paralelismo entre estos conceptos.

Tanto la doctrina como la legislación suelen caracterizar a la “ayuda gubernamental”, como una acción realizada por el sector público con el objeto de suministrar un beneficio económico específico a una empresa o tipo de empresas, seleccionadas bajo ciertos criterios. Generalmente, su propósito es el de incentivar a la compañía a llevar adelante un curso de acción que, sin esta ayuda, no hubiera emprendido. En nuestro caso de análisis, muy probablemente si el otorgamiento de la concesión no se hiciera a título gratuito, las empresas privadas no tendrían el interés de realizar el servicio público que, por otro lado, el Estado necesita privatizar en función de la decisión política tomada.

Si bien en algunos casos la subvención del gobierno puede tratarse de un apoyo financiero inmediato a la compañía, también puede tomar la forma de transferencia de activos no monetarios para uso de la empresa, tales como terrenos, licencias, permisos, concesiones u otros recursos.

Como dijimos precedentemente, la Resolución Técnica 16¹¹¹ entiende que el carácter de activo no depende ni de su tangibilidad ni de la forma de adquisición (compra, producción propia, donación u otra) ni de la posibilidad de venderlo por separado ni de la erogación previa de un costo ni de que el ente tenga la propiedad. En cuanto a la normativa internacional, la NIC 38¹¹² ya citada, establece que un activo intangible es un activo identificable, de carácter no monetario y sin apariencia física, que se tiene para ser utilizado

¹⁰⁸ Las Normas Internacionales de Contabilidad consideran subvenciones del gobierno a aquellas ayudas procedentes del sector público en forma de transferencias de recursos a una empresa (esta transferencia no es sólo monetaria, puesto que puede consistir en el otorgamiento de derechos, licencias, etc.) que exigen como contrapartida el cumplimiento, futuro o pasado, de ciertas condiciones relacionadas con las actividades operativas del ente beneficiario. Sea cual fuere el tipo de subvención recibida, la empresa debería contabilizarlas e incluir en la información contable detalles acerca de su naturaleza y alcance, las políticas contables adoptadas para su reconocimiento y las condiciones y contingencias que pudieran derivar de ellas.

¹⁰⁹ Ver Vazquez y Bongianino de Salgado: *“Tratamiento de activos intangibles recibidos mediante una subvención gubernamental”*.

¹¹⁰ En este punto entendemos como “subvención gubernamental” a la acción de conceder derechos otorgada por el Estado en virtud de su potestad, a empresas concesionarias que los reciben sin costo alguno por parte de ellas. Aclaramos, además, que si bien por lo general se entiende como “subvención” a una “transferencia definitiva” de recursos, aquí estamos haciendo referencia únicamente a la subvención como ayuda, asistencia, entrega gratuita por parte del Estado al otorgar el derecho concesional, que como sabemos no es “definitivo” sino por el “plazo contractual”.

¹¹¹ Op. Cit. 33.

¹¹² Op. Cit. 81.

en la producción o suministro de bienes y servicios, para ser arrendado a terceros o para funciones relacionadas con la administración de la entidad. Uniendo estas definiciones entendemos que las subvenciones recibidas por parte del gobierno, deben ser reconocidas como activos intangibles.

Las normas argentinas establecen, en la Resolución Técnica 17¹¹³, para el reconocimiento de los activos intangibles adquiridos o producidos, como condiciones, que pueda demostrarse su capacidad para generar beneficios económicos futuros y que su costo pueda determinarse sobre bases confiables. Al recibir una subvención del gobierno podría suceder que la empresa hubiera tenido que soportar ciertos costos para su obtención, aunque más no sea de origen administrativo (certificaciones, sellados, copias, etc.). Siguiendo literalmente la normativa transcrita, esos costos deberían constituir el valor de incorporación de la subvención al patrimonio aunque en ellos no se refleje el valor del activo recibido. Si bien las normas argentinas no admiten esta alternativa para los intangibles en general, podríamos asimilarlo al concepto de “bienes incorporados por aportes y donaciones”, ya que no existe contraprestación por su incorporación. En este sentido, la misma resolución técnica indica que la medición original de estos bienes se efectuará a sus valores corrientes a la fecha de incorporación. En caso de no existir un mercado (y, tal como lo venimos señalando, por definición no existen mercados de concesiones administrativas), podría determinarse su valor de uso siguiendo la metodología a aplicar para calcular las proyecciones de flujos de fondos para determinar el valor de uso con indicaciones en cuanto a la tasa de descuento a aplicar, la forma de determinar la vida útil del activo y otros conceptos a considerar en el momento de efectuar la medición. En caso de valuarse de este modo, los gastos efectivos incurridos para obtener la subvención (mencionados más arriba) podrían ser tratados como “gastos de organización” y ser activados y luego amortizados (e impositivamente podrían computarse la totalidad como gasto en el primer ejercicio o amortizarse en un plazo no mayor a 5 años¹¹⁴), o adicionarse al valor obtenido de la concesión según la fórmula indicada.

En cuanto a las normas internacionales, ellas se han ocupado específicamente del tema y la mencionada NIC 38¹¹⁵ dispone que en algunos casos, el activo intangible puede ser adquirido gratis, o por un precio simbólico, mediante una subvención del gobierno. Según esta norma, esto puede suceder en los casos en que las autoridades transfieran o asignen a la empresa activos intangibles, tales como derechos sobre terrenos de un aeropuerto, licencias para explotar emisoras de radio o televisión, licencias de importación, o bien cuotas o derechos de acceso a otros recursos de carácter restringido. Creemos que los ejemplos que utiliza la norma son asimilables a los derechos de concesión de servicios públicos a que nos referimos en el presente trabajo.

Según lo establecido en la NIC 20¹¹⁶, que trata sobre la contabilidad de las subvenciones del gobierno y la información a revelar sobre ayudas gubernamentales, la empresa puede elegir reconocer inicialmente, tanto el activo intangible como la subvención por su valor razonable. Si la empresa no escoge el tratamiento contable descripto, procederá a reconocer el activo, inicialmente, por un valor simbólico, (según el otro tratamiento permitido en la misma norma), más cualquier eventual gasto que sea directamente atribuible a las operaciones de preparación del activo en cuestión, para el uso

¹¹³ Op. Cit. 42.

¹¹⁴ Según el artículo 87, inciso c) de la ley del impuesto a las ganancias.

¹¹⁵ Op. Cit. 81.

¹¹⁶ Op. Cit. 84.

al que va destinado. Como se ve, la norma tiene en este punto un carácter optativo. Creemos conveniente que, según los cambios en las normas que propondremos, esta opción no debería darse, puesto que lo razonable es el cómputo de la subvención (en nuestro caso, del derecho concesional) al valor corriente mencionado precedentemente.

También es importante estudiar la contrapartida del activo intangible. Al tratarse de una subvención, y por lo tanto, gratuita, la alternativa que sostenemos como más apropiada es el cargo a resultado: de esta manera la empresa que, como dijimos, aplica en el impuesto a la renta en nuestro país la denominada “teoría del balance” o “empresa fuente”, trataría fiscalmente ese ingreso como una “ganancia de capital”, según la **definición de Haig-Simmons** por la cual se considera renta sujeta al impuesto todo incremento patrimonial obtenido por la concesionaria (en este caso). Otra opción es considerarlo un ingreso diferido, sobre una base sistemática a lo largo de varios períodos. En este caso, contablemente debería exponerse en el patrimonio neto, o entre el pasivo y el patrimonio neto. Según las normas internacionales, este ingreso diferido se incorporará al patrimonio neto y se irá devengando como resultado a lo largo del tiempo, incluyéndose en el estado de resultados y no directamente en resultados no asignados. Pero esta alternativa que consideran algunos autores no nos parece la más apropiada: sí creemos que el beneficio de haber obtenido la subvención (en nuestro caso, la concesión) debe incidir en varios ejercicios, por lo que sería apropiada la utilización de un número fijo de períodos. Esto ameritaría el estudio de una especie de “prorrateo” para que el impuesto a las ganancias no sea excesivo en el primer ejercicio, en nuestro caso de estudio, en el que se recibe la concesión.

Por lo tanto, y a modo de conclusión de este punto, debemos tener presente que la valuación que propiciamos como más cercana al valor real del derecho de concesión es la **activación de los costos incurridos para obtenerla más el valor actual de los flujos futuros**¹¹⁷. Por otra parte, también es destacable mencionar que, en función de lo que denominamos “sistemática de la norma”¹¹⁸, no estarán gravadas las ganancias por tenencia puesto que el derecho de concesión constituye un activo inmaterial que se detrae a los efectos de calcular el ajuste por inflación de nuestro impuesto a la renta¹¹⁹, y, además, este activo no es encuentra previsto entre los bienes que generan ganancias por tenencia alcanzadas por el impuesto, tal como surgen de las normas de valuación que encontramos presente en el texto normativo actual.

II. 3.4 Amortización del activo

II. 3.4.1 Amortización de los activos intangibles según las normas de contabilidad

Respecto de las depreciaciones, la doctrina contable entiende que los bienes intangibles, al asemejarse en este punto a los bienes de uso y no agotarse con su primer consumo, son susceptibles de ser amortizados¹²⁰. La amortización de estos bienes va a

¹¹⁷ Aquí caben todas las apreciaciones analizadas en el punto que desarrollamos el Valor de Utilización Económica (V.U.E.)

¹¹⁸ La definición de este concepto se esbozará en el punto III. 2.1 del presente trabajo.

¹¹⁹ Título VI de la ley del gravamen, artículos 94 a 98.

¹²⁰ Impositivamente diríamos que son amortizables por estar vinculados con la generación de renta gravada.

depender principalmente de la naturaleza de dichos activos, y del plazo de duración de los mismos.

Para el caso de los derechos de concesión, una vez determinado su valor y como se ha gravado como “ganancia de capital” el ingreso al patrimonio del concesionario, podrán computarse las amortizaciones del intangible en función de los años del contrato en cuestión: es coherente permitir la amortización al haberse gravado el incremento patrimonial.

Fowler Newton¹²¹ estableció en forma general para todos los intangibles una especie de “guía para casos específicos”. Allí entendió, para la depreciación de estos bienes, que debía hacerse en función de su vida legal (en este caso, contractual), o inclusive “en un plazo más corto”. Si bien contablemente el autor puede sostener esto último, **entendemos que impositivamente debe amortizarse el derecho de concesión en los plazos contractuales únicamente.**

II. 3.4.2 El plazo de amortización

En cuanto al plazo durante el cual se amortizará el derecho de concesión, será el del término de la misma previsto contractualmente. Tal como dijimos antes, si bien el destinatario de la norma del artículo 128 del decreto reglamentario de la ley del impuesto a las ganancias es el sujeto que genera el bien intangible¹²², y la previsión es respecto de un plazo “legal”, en el caso del derecho de concesión de servicio público recibida por delegación de una facultad inherente al Estado, el plazo será el “contractual”, destacando que este contrato se rige por las normas del Derecho Administrativo, como rama del Derecho Público.

Un tema de interpretación es establecer cuál es el plazo en el supuesto de concesiones renovables, como también distinguir si en todos los casos la concesión se otorgó “a plazo” o “a condición”. En el primer caso (derechos de concesión renovables) el plazo para el cómputo de la amortización será aquel primer período determinado contractualmente, el mismo que se utilizó como base para la valuación del intangible a partir de los flujos futuros de fondos: el plazo utilizado como base para la determinación del monto del derecho será el mismo que se utilizará para el cálculo de la referida amortización. Si la concesión se renueva, habrá un “nuevo derecho”, con un “nuevo valor” (que se determinó en base al “nuevo período contractual”) y un “nuevo plazo de amortización”. En cuanto al segundo punto (concesión “a plazo” o “a condición”), debe tenerse presente que la mayoría de los casos en nuestro país responden al esquema de “concesión a plazo”, pero si en el teórico caso de que esto no fuera así, debemos recurrir a un arbitrio que determine el período por el cual la empresa va a tener el derecho de concesión: si no estuviese previsto el plazo corresponde incluir una presunción legal relativa. Sin plazo¹²³ definido de un modo cierto y jurídicamente fundado, no podrá amortizarse el bien intangible en cuestión por

¹²¹ Fowler Newton, Enrique: Op. Cit. 40, pág. 639.

¹²² El artículo 128 del decreto reglamentario de la ley del impuesto a las ganancias determina que la amortización del intangible - establecido por el artículo 81 inciso f) de la ley - solo procederá respecto de los inmateriales **adquiridos** cuya titularidad comporte un derecho que se extingue por el transcurso del tiempo.

¹²³ Desde la definición de “plazo” entendemos que éste es, jurídicamente, el transcurso del tiempo, el hecho futuro cierto del que pende (en este caso) la extinción del derecho.

carecerse del elemento determinante que la norma establece para el cálculo de las depreciaciones que estudiamos.

II. 3.5 Tratamiento del desistimiento de la concesión

El derecho concesional como bien intangible es adquirido por el concesionario una vez obtenido el respectivo contrato de concesión: allí se “da de alta” en el activo de la sociedad. Por otro lado, el valor del bien se irá disminuyendo con el transcurso del tiempo por el efecto de la amortización, provocando la “baja” de ese activo el último año del contrato. Esta situación se vería alterada si, por algún motivo, el concesionario ya no posee el derecho al que nos referimos, cosa que no puede ocurrir por “transferencia” del derecho a otra sociedad, aunque sí puede darse el caso del “desistimiento”, por ejemplo: en esto nos referimos a “la voluntad” del concesionario y no por decisión del Estado, puesto que, *al contrario de lo que sucede en derecho común, en el Derecho Público no existe la posibilidad de rescindir incausadamente el vínculo concesional*.¹²⁴

El concesionario no está facultado para ceder el derecho de concesión. Esto se desprende del hecho de tratarse de la delegación de facultades que hizo el Estado: tanto el servicio público como los bienes dominiales se concesionan *intuitu personae* en atención a las cualidades del concesionario¹²⁵. Pero como se expresó sí puede, desistir de la misma. Esto se encuentra establecido en cada marco normativo en particular que regula las concesiones que se traten: en el caso de la concesión de servicios públicos vinculadas con petróleo y gas, por ejemplo, las mismas son otorgadas por resoluciones del Ministerio de Economía, que, a su vez, utilizan el marco de la Ley de Hidrocarburos¹²⁶. En el artículo 81 de esa norma se establece que las concesiones y los permisos se extinguen por el vencimiento de sus plazos o por renuncia de su titular. Esto implica que si la ecuación económica no le permite al concesionario continuar con su actividad, el **beneficiario puede renunciar a ella sin sanción**.

En este caso, los montos no amortizados se podrán computar como pérdida del ejercicio en que se desistió de la concesión, puesto que si gravamos la adquisición del derecho, debemos permitir la deducción cuando el mismo ya no está en el activo de la sociedad.

No resulta aplicable, por lo tanto, el artículo 60 de la ley del impuesto a las ganancias que establece el costo computable para “*cuando se enajenen llaves, marcas, patentes, derechos de concesión y otros activos similares (...)*”, pues no sólo el destinatario de esta norma es un contribuyente particular, sino que además, como se dijo antes, no es jurídicamente posible que el concesionario de una concesión de servicio público “enajene” el derecho. De allí que **en caso de desistimiento, no habrá ganancia a declarar sino pérdida computable**, equivalente a los montos no amortizados.

¹²⁴ Fanelli Evans, Guillermo: “La concesión comercial y la de derecho administrativo (otras diferencias)”.

¹²⁵ Fernández Ruiz, Jorge: “Régimen jurídico de las concesiones de radio y televisión”, págs. 25 y 26. Allí el autor también expresa que el servicio público, como los bienes dominiales, sólo podrá concesionarse por tiempo limitado y no a perpetuidad, porque ello significaría, desde el momento de su otorgamiento, la transferencia definitiva de las facultades implícitas en la concesión, que por tal razón saldrían de la esfera del poder público para ingresar al ámbito privado, lo que implicaría una renuncia del Estado a tales facultades y la privatización del dominio público respecto de tales bienes.

¹²⁶ Ley 17.319 del B.O. del 23 de junio de 1967.

II. 3.6 Propuesta de tratamiento en el impuesto a la ganancia mínima presunta

II. 3.6.1 Los intangibles en nuestros impuestos patrimoniales

El impuesto a los bienes personales está legislado en la ley 23.966¹²⁷ y reglamentado en el decreto 127/1996¹²⁸. Este tributo poco se detiene sobre los intangibles, más que la exención que establece el artículo 21, inciso d) cuando expresa que *estarán exentos del impuesto los bienes inmateriales (llaves, marcas, patentes, derechos de concesión y otros bienes similares)*. Pero el goce efectivo de la presente exención queda muy restringido, según lo estudia la doctrina¹²⁹, limitándose a los casos en que la titularidad de los bienes corresponde a personas físicas o sucesiones indivisas, sin afectación a entes empresariales. Sólo podrá usufructuarse de la exención en algunos pocos supuestos: derechos de la propiedad intelectual (escritores, músicos, artistas), o derechos de concesión obtenidos por personas físicas vinculados al ejercicio de oficios, profesiones liberales u otras tareas autónomas no organizados en forma de empresa, cosa que no ocurre con los derechos de concesión de servicios públicos, por ejemplo. El artículo 11 de la reglamentación aclara que la exención abarca tanto a los inmateriales situados en el país o en el exterior.

Pero si nos enfocamos a los derechos de concesión, el impuesto al patrimonio que tenemos que estudiar es el complementario del impuesto a las ganancias, el impuesto a la ganancia mínima presunta, puesto que son principalmente las empresas las titulares de estos derechos. La ley 25.063¹³⁰ establece en su artículo 4, inciso i) que *los bienes inmateriales (llaves, marcas, patentes, derechos de concesión y otros activos similares) deben valuarse por el costo de adquisición u obtención, o valor a la fecha de ingreso al patrimonio y que de los valores determinados de acuerdo con lo dispuesto en el párrafo precedente se detraerán, en su caso, los importes que hubieran sido deducidos, conforme a las pertinentes disposiciones de la ley de impuesto a las ganancias*. La norma, en este impuesto, también se aboca a los intangibles “adquiridos” u “obtenidos”, por lo que la base de la valuación hace referencia al “costo”, que no es aplicable a las concesiones recibidas del Estado. Asimismo, el decreto 1.533/1998¹³¹, reglamentario de este impuesto, entiende en su artículo 9 que *a los efectos de la valuación de los bienes inmateriales a que se refiere el inciso i) del artículo 4 del texto legal del tributo, obtenidos por el contribuyente, se considerará como costo el monto de los gastos de desarrollo, estudio e investigación realizados con ese fin, en la medida en que no hubieran sido deducidos para la determinación del impuesto a las ganancias*. Esto afirma lo enunciado anteriormente por considerar el “costo por la obtención”. Además, el último párrafo de este artículo destaca que cuando los intangibles obtenidos tengan un plazo de duración limitado, a los fines de su valuación, el importe se disminuirá de acuerdo a las amortizaciones del impuesto a las ganancias. Vemos que, para contemplar las particularidades de estos derechos de concesión, también se hace necesario el cambio normativo que propondremos.

¹²⁷ Publicada en el B.O. del 20/08/1991.

¹²⁸ Publicado en el B.O. del 16/02/1996.

¹²⁹ Gebhardt y Litvak: “El impuesto sobre los bienes personales”, pág. 147.

¹³⁰ Publicada en el B.O. del 30/12/1998.

¹³¹ Publicado en el B.O. del 29/01/1999.

Gebhardt y Litvak¹³², entienden que cuando los intangibles tengan un plazo de vida útil limitado, tal lo expresan la ley y su decreto reglamentario, a los fines de su valuación en el impuesto a la ganancia mínima presunta, el importe obtenido se disminuirá por el valor de las amortizaciones previstas en la ley del impuesto a las ganancias, de manera congruente con el tratamiento que se les otorga en la ley de ese impuesto. Tal es el temperamento que debe aplicársele a las concesiones (tanto para las “comerciales” como para las “administrativas”), en virtud de su especial naturaleza, dentro de los intangibles, por su determinada vida útil. Si bien no es el caso de las concesiones de servicios públicos, estos autores entienden aplicables al caso especial de las concesiones de explotación de los bienes agotables las prescripciones de la Resolución General 2165 estudiada, en cuanto a las normas de amortización de estos bienes aún cuando no se tenga la titularidad del mismo. Esto quiere decir que, respecto del cálculo de la vida útil del derecho concesional, se debe tener en cuenta también, el “agotamiento” de los bienes objeto de concesión. Aquí insistimos en que, si bien la resolución no trata el tipo de concesión administrativa de servicios públicos, la forma de encarar la valuación y la amortización de este bien inmaterial tan particular, debe ser más abarcativa de lo que la ley o el decreto reglamentario hasta ahora nos expresan; esto es así al contemplar que el tema bajo análisis no ha sido desarrollado por la doctrina, y por lo tanto, no hay referencias exactas de esas concesiones: esto no justifica una extrapolación de un tipo concesional a otro, por el contrario, el análisis consiste en determinar la analogía (o no) existente y ver qué elementos podemos contemplar para lograr la valuación y amortización más adecuada de estas concesiones.

II. 3.6.2 Propuesta de tratamiento según el vínculo con el impuesto a la renta

Como se habrá observado, respecto de los bienes inmateriales, las normas del impuesto a la ganancia mínima presunta han sido armónicas con las del impuesto a las ganancias. En este sentido entendemos coherente que para valorar el derecho de concesión de servicio público debemos utilizar **el mismo método valorativo** del impuesto a la renta que analizamos largamente. Esto implica que, de aceptarse la tesis que pondera un **valor real y actual** del bien inmaterial que se utilizará de base para el cálculo de las amortizaciones impositivas del impuesto a la renta, ese valor calculado de acuerdo a las pautas analizadas será el que aquí sirva de base para el cálculo del activo intangible “derecho de concesión” en este segundo gravamen que estamos mencionando.

Creemos desacertado todo intento de comprender de manera separada estos dos impuestos, y proponemos, de este modo, acercar ambas valuaciones armónicamente. Sin embargo, como ya expresamos en el sentido de “no gravar fuertemente” con el impuesto a la renta el primer ejercicio en el que se recibe la concesión, otro aspecto a evaluar sería la posibilidad de incorporar a este bien como “no computable” en el primer año en que se recibe el derecho de concesión y en el siguiente, siguiendo con la misma finalidad expresada.

¹³² Ver Gebhardt y Litvak: “El impuesto a la ganancia mínima presunta”, pág. 237.

III. LOS BIENES CEDIDOS POR EL ESTADO PARA SER AFECTADOS A LA PRESTACIÓN DEL SERVICIO PÚBLICO

III.1 Régimen jurídico

III. 1.1. Postura de la Doctrina del Derecho Administrativo sobre los bienes concesionados

III. 1.1.1 La teoría del dominio público

La doctrina administrativa sobre la propiedad de los bienes estatales ha ido evolucionando con el tiempo: sería un error, según Fiorini¹³³, considerar la tesis del dominio público como una concepción publicista frente al dominio privado. Según este autor, la presentación del dominio público y privado es una proyección equívoca. No pueden tomarse estrictamente los elementos del dominio privado y trasladarlos al ámbito público. La teoría del dominio público, en su origen, también desconocía las múltiples actividades que hoy asume el Estado moderno.

Es importante en este punto poder distinguir entre propiedad y dominialidad: el derecho de propiedad privada pertenece a un sujeto, quien a su vez es titular, dueño y beneficiario. Hay identidad entre estas tres figuras; realmente esto es, según el autor que estudiamos, el derecho de propiedad perpetuo, exclusivo y absoluto. **Pero para el derecho público esta unidad no se presenta**, porque el titular está separado del bien y este lo es en beneficio de quienes integran la colectividad. El carácter de titular del bien se imputa a un órgano estatal, que es quien ejerce el derecho de dominio público, pero el goce del bien pertenece a la colectividad. **La titularidad que concede señorío es totalmente relativa.** En los bienes del Estado se separa en forma total al titular del ejercicio del derecho de disposición, al titular de su administración y a los titulares de sus beneficios¹³⁴. Debe recordarse que hay distintos tipos de bienes del Estado (de uso común, de uso limitado, los que sirven para sostener la actividad interna de la administración, etc.) y que las diferencias que presentan entre sí no destruyen su esencia como cosas de propiedad estatal, ya que se les aplica un régimen distinto al que regula el derecho de propiedad privada de los particulares. La doctrina italiana¹³⁵ ha aportado mucho en este sentido. Por ello debe afirmarse que no hay propiedad estatal única, como intuyó la concepción clásica del dominio público, hay tantas clases de propiedades estatales como el legislador, por medio de sus normas, puede establecer.

Algunos autores consideraban que la distinción del dominio público era la gratuidad, pero ésta, en realidad, es una nota secundaria y circunstancial. El código francés no considera lo que debe ser fin y objeto de todo dominio público, pues se circunscribe, al igual que el nuestro, a enumerar sin sistematización los bienes que deben ser considerados

¹³³ Ver Fiorini, Bartolomé: "Derecho Administrativo", págs. 294, 295 y 304.

¹³⁴ En este punto se vislumbra la analogía con el desmembramiento del derecho de la propiedad en los Trust, por ejemplo respecto de los "beneficiaries owners" y los "proprietary owners".

¹³⁵ Puede citarse al autor Guicciardi, en su obra "El demario".

como tales. La realidad muestra que hay bienes del Estado que sirven para el uso directo e inmediato de toda la colectividad, sin tomarse en cuenta si son gratuitos, por lo general creados por la naturaleza, como lo son: caminos, mares, plantas, ríos. Todos estos bienes pueden ser clasificados de dominio público clásico, pero dicho sector se puede también formar con otra clase de bienes¹³⁶. El error doctrinario, por ser civilista, según Fiorini¹³⁷, es buscar las notas específicas sobre este grupo de bienes naturales y luego desechar todos aquellos a los que no pueden ser aplicadas pero que también sirven y satisfacen el interés público. Es interesante como este autor apoya esto que expresó teniendo en cuenta que cuando se proyectó nuestro Código Civil el codificador jamás supuso la existencia, por ejemplo de Y.P.F. (Yacimientos Petrolíferos Fiscales), y menos aún (el agregado es nuestro) la conformación de Y.P.F. S.A. y las consecuentes privatizaciones y concesiones.

III. 1.1.2 Elementos que integran la noción de dominialidad

Conceptualmente nuestras leyes no contienen una definición de “dominio público”; éste es un concepto jurídico, al decir de Marienhoff¹³⁸, su existencia depende de la voluntad del legislador. Este autor sostiene que en el terreno doctrinario existe la más absoluta disparidad de criterios acerca de lo que debe entenderse por “dominio público” y entiende que estas disparidades versan sobre cada uno de los cuatro elementos que integran la noción conceptual de dominialidad: subjetivo (que se refiere al sujeto o titular del derecho sobre los bienes dominicales), objetivo (que se relaciona con los objetos – bienes o cosas – susceptibles de integrar el dominio público), teleológico (referente al “fin” a que debe responder la inclusión de una cosa o bien en el dominio público) y normativo (en cuyo mérito se determina cuándo una cosa o bien que reúna los demás caracteres ha de ser tenido como dominical). Una cosa o bien puede reunir alguno o algunos de los elementos esenciales de la dominialidad, pero eso no basta para que se le tenga como dependencia del dominio público: debe reunir simultáneamente todos los elementos; si uno de los elementos falta, aunque concurren los otros, el bien o cosa no puede ser tenido por dominical. Muchos autores se equivocan al incluir en el dominio público a cosas respecto de las cuales concurre un solo elemento, el teleológico o finalista, por ejemplo, faltando los otros. Marienhoff¹³⁹ critica a Yorodzu Oda por considerar que para que una cosa sea tenida por dominical debe ser afectada a un “fin público”; esto lleva al contrasentido de considerar del dominio público un edificio en que el Estado instale una oficina de correos que le ha sido dado en arrendamiento por su propietario. Tal conclusión es inconcebible puesto que no puede haber bienes dominicales pertenecientes a un particular. Lo único que ocurre en estos casos es que mientras las cosas (el “edificio”) permanezcan afectadas a esos fines de utilidad pública o servicios públicos, estarán sujetas a un **régimen jurídico diferencial**.

¹³⁶ Debe recordarse que “bien público” no es equivalente a “bien provisto por el Estado”. Existen bienes públicos y también bienes privados suministrados por el Estado. Aquí surgen los conceptos de “exclusión” y “rivalidad”: mientras que la primera se refiere a la cualidad del bien por la cual es posible impedir a alguien hacer uso del mismo o consumirlo; en la segunda, por el consumo de una persona, disminuye el consumo de otra. Los ejemplos típicos en estos casos son la T.V. por cable (no rivalidad pero sí exclusión), ambiente, carreteras sin peaje (rivalidad pero no exclusión), defensa (no rivalidad ni exclusión), alimentos, vestimenta (rivalidad y exclusión). Puede ahondarse en el tema en la obra de García Arias, Jorge: *“Un nuevo marco de análisis para los bienes públicos (...)”*. En la concesión se trata de una provisión pública **o privada (por delegación)** de bienes privados.

¹³⁷ Tal lo encontramos en Fiorini, Bartolomé: Op. Cit. 133, pág. 308.

¹³⁸ Ver Marienhoff, Miguel: *“Tratado de Derecho Administrativo”*, Tomo V, págs. 45 a 57.

¹³⁹ Marienhoff, Miguel: Op. Cit. 138, pág. 54.

Taraborelli¹⁴⁰ realiza un interesante desarrollo de estos elementos que mencionamos:

- Elemento subjetivo: los bienes públicos no son “res nullius”¹⁴¹, sino que el sujeto o titular de las cosas o bienes dominiales es el Estado. La doctrina se divide en este sentido puesto que conceptualmente se sostiene que la titularidad del dominio público es “del pueblo”. Un punto a tener en cuenta para desarrollar esta teoría es el “uso” que se hacen de los bienes dominicales: el mismo es de todos los habitantes. El dominio público se halla sometido a un régimen jurídico especial, que se manifiesta en su inalienabilidad y en su imprescriptibilidad, regulados por normas de derecho público.

- Elemento objetivo: no existe acuerdo acerca de qué objetos pueden revestir calidad de dominiales. Algunos autores consideran que pueden integrar el dominio público cualquier clase de bienes o cosas (objetos corporales e incorporeales, inmuebles, muebles o derechos). Tratándose de un inmueble dominical, no solo integrará el dominio público su superficie, sino también el espacio aéreo que lo cubre y el subsuelo. Respecto de los bienes “accesorios”, no siempre participan de tal condición: si bien en el derecho privado las cosas accesorias continúan la condición legal de la cosa principal a que acceden, en el Derecho Administrativo no siempre ocurre así. No solo las “cosas”, sino también los objetos inmateriales y los derechos pueden integrar el dominio público, por ejemplo las servidumbres públicas, las de acueductos a favor de un pueblo para servicio de sus habitantes, la de salvamento, la de protección de fronteras, las de seguridad, etc.

- Elemento teleológico o finalista: se refiere a la finalidad a que debe responder la inclusión de una cosa o bien en el dominio público. Mientras unos autores solo consideran como nota conceptual el uso público, el uso de todos, otros estiman que ese uso público ha de ser directo, inmediato, en tanto que otros expositores incluyen también el uso público indirecto, mediato. En la actualidad tiene amplia recepción la opinión de quienes en el concepto de uso público no solo comprenden el uso directo sino también el indirecto: la doctrina italiana¹⁴² sostiene que entre los bienes públicos y los privados del Estado existe una categoría intermedia, la del “patrimonio indisponible”, en la cual se encuentran muchos bienes o cosas de uso público indirecto, pero que en otras legislaciones constituyen sin duda alguna bienes “dominiales”. Por eso entre estos autores es frecuente la opinión de que **los bienes del Estado afectados a “servicios públicos” no son dominicales, sino pertenecientes al patrimonio indisponible.**

- Elemento normativo o legal: el dominio público no es una creación de la naturaleza, no hay bienes públicos naturales por derecho natural; su existencia depende de

¹⁴⁰ Taraborelli, Alejandro: “*Dominio público y dominio privado*”.

¹⁴¹ Res nullius es una expresión latina, que significa “cosa de nadie”, utilizada para designar las cosas que no pertenecen a persona alguna, o sea, lo que no es propiedad de ninguna persona. La consecuencia principal de que una cosa sea Res nullius es que puede ser objeto de ocupación. A través de la misma, una persona puede adquirir su propiedad, simplemente apropiándose de la cosa, a través de su posesión y sin que tenga que mediar ningún plazo de tiempo - a diferencia de la usucapión. No hay que confundir una cosa de nadie - Res nullius - con una cosa perdida. En este caso, existe un dueño, que ha extraviado el bien mueble, y no cabe la ocupación. El caso más claro de ocupación es el de la persona que se encuentra un objeto o un animal sin dueño. Al ser res nullius, simplemente basta con su voluntad para hacerlo suyo. La tierra en muchas legislaciones no se puede considerar como res nullius, como cosa sin dueño, dado que su propiedad sería del Estado.

¹⁴² Aquí se puede citar a autores como Presutti o Guido Falzone.

la voluntad del legislador, puede decirse que aquí se da la asignación de los derechos de propiedad. Sin ley que le sirva de fundamento ningún bien o cosa tendrá carácter dominical, ya que es el mismo Estado quien establece el carácter público de las cosas, que en nuestro ordenamiento jurídico se establece a través de una ley formal, aunque también es válido, según algunos autores, el simple “acto administrativo”.

III. 1.1.3 La potestad administrativa y el control policial

La titularidad del dominio público apareja delicados privilegios, como el ejercicio del poder de policía sobre la cosa pública, sólo admisibles en el Estado o en sus organismos descentralizados. El poder de policía sobre las cosas dominiales es un atributo estatal exclusivo e indelegable.

La potestad que tiene la administración pública sobre los bienes del dominio público, la ejerce por su función policial, tratando el eficiente uso de los bienes públicos, asegurándolos, mejorándolos, persiguiendo a los que perjudiquen su goce, ejecutando medidas directas contra las perturbaciones del normal uso. Esto implica que la administración pública se reserva en los bienes dominicales la potestad de controlarlos y ejercer sobre ellos la facultad necesaria para lograr el desenvolvimiento adecuado de los mismos para que desarrollen la función por la cual fueron concebidos. Por ejemplo, en el caso de los bienes afectados a los servicios públicos, el Estado es el que guarda para sí ese control en pos del desarrollo del servicio público en cuestión por medio del poder de policía. Y ese poder es el que reserva la administración como papel fundamental en orden al control y verificación de la satisfacción de las necesidades de los administrados: ese el sentido de la pertenencia de los bienes, más fuerte que la titularidad es el poder de policía reservado por la administración.

III. 1.1.4 Uso especial y permiso de uso

Desde un marco teórico general, según la doctrina administrativa – y aunque no tengan exclusivamente que ver con los bienes cedidos en la concesión de servicios públicos – es interesante el estudio de ciertas características que merecen ser tenidas en cuenta, puesto que nos ayudarán a contextualizar los bienes que estudiamos. A los bienes tangibles cuya titularidad es del Estado, pero que se encuentran afectados a determinados fines particulares, se les asigna un “uso especial”, y como tal, se diferencian del “uso general” de la colectividad. Hay varios ejemplos de usos especiales del dominio público: la derivación de aguas para irrigación, la utilización del agua para fuerza motriz, la instalación de comercios en la vía pública, la instalación de toldos, la ocupación del espacio aéreo, etc. La adquisición del derecho de uso “especial” o “privativo” de los bienes del dominio público requiere indispensablemente un acto expreso del Estado. Y respecto del servicio público, aunque no son conceptos idénticos al de uso “especial” (que está estrechamente vinculado con el “dominio público”), hay puntos que coexisten. La diferencia en estos conceptos radica en que el “dominio público” consiste esencialmente en un “conjunto de bienes”, sin embargo el “servicio público” constituye una “actividad” directa o indirecta de la administración pública. Según los autores que estamos estudiando¹⁴³, **no siempre los bienes afectados a la prestación de servicios públicos pertenecen al dominio público: los bienes del concesionario afectados a la prestación de esos servicios no pertenecen al dominio público del Estado, sino al dominio privado del concesionario, aunque sometidos a un régimen diferencial mientras continúen afectados**

¹⁴³ Ver, por ejemplo, a Marienhoff, Miguel: Op. Cit. 138, págs. 382, 388 y 420.

a la prestación del servicio público. El fundamento de la dominicalidad no siempre es la afectación de la cosa al servicio público que determina el uso “indirecto” del bien; tal fundamento puede ser, sencillamente, el uso público “directo” de la cosa, supuesto en que la idea de servicio público falta en absoluto.

Teóricamente, hay tres medios vinculados con el uso “especial”: el permiso, la concesión y la prescripción.

- Permiso de uso: es la forma más simple de otorgar derechos de uso especial sobre dependencias del dominio público. Se diferencia de la concesión por la envergadura de la cuestión a conceder. Por ejemplo, el permiso se da para la extracción de agua de un río, la utilización del espacio en playas, etc. Sin embargo, las concesiones se aplican a actividades más importantes como la utilización de agua para irrigación, los cementerios públicos, etc.

- Concesión de uso: es otro modo que la ciencia jurídica ofrece para el otorgamiento de derechos especiales. Aquí se distinguen¹⁴⁴ la concesión de uso sobre un bien del dominio público (como por ejemplo del derecho a una sepultura) o las que se reconocen como causa de la delegación de la autoridad del Estado a favor de particulares (empresas de ferrocarriles, luz eléctrica, etc.). En la de “uso”, se da la creación de un “poder jurídico” a favor del concesionario, una asignación de derechos; en la concesión de “servicio público” se da una “delegación” de una parte de la autoridad estatal. Es destacable que en el Derecho Administrativo el concepto de “concesión” no es unívoco: por ejemplo, en Derecho de Minería **el vocablo “concesión” se emplea en sentido de acto jurídico mediante el cual la mina “sale del dominio del Estado y entra en el dominio particular”**. Para que se pueda hablar de una “concesión” y no de un mero permiso, es necesario que el acto pertinente tenga por objeto crear un derecho subjetivo sobre la dependencia dominical a favor de la persona a cuyo nombre aparece otorgado el acto. La concesión de servicio público, aparte de crearle al concesionario un derecho público subjetivo a la prestación del servicio, **contiene una adjudicación transitoria de potestades públicas a favor del concesionario**: éste es un derecho de naturaleza “real”, es un derecho real administrativo. Otro punto a tener en cuenta aquí es que para poner en ejercicio el derecho que le atribuye su concesión de uso sobre el dominio público, el concesionario generalmente debe realizar obras o instalaciones en la respectiva dependencia dominical. Esas instalaciones u obras le pertenecen en propiedad al concesionario, pero no constituyen bienes regidos por el derecho privado, sino por el derecho público; es importante la distinción: **no se trata de propiedades “públicas”, sino de propiedades “regidas por el derecho público”**, lo que implica que no están sometidas el derecho privado civil, por lo que no tienen aplicación estricta las disposiciones y los principios de derecho civil atinentes a la “accessión”, al “derecho de superficie”, a la “compraventa”, a la “hipoteca”, a la “prescripción adquisitiva”, etc.

- Prescripción: aún se discute si es o no un medio idóneo para adquirir derechos especiales de uso sobre dependencias del dominio público, aunque desde un estricto punto de vista jurídico objetivo, no hay razón alguna para rechazarlo. Las cosas del dominio público sólo en cuanto a su dominio (“nuda propiedad”) están fuera del comercio, siendo en ese orden de ideas “imprescriptibles”. Pero no ocurre lo mismo con el “uso” de dichas cosas. Y aquí se trata precisamente, de adquirir por prescripción el uso de tales bienes, no su dominio. Cuando las leyes autorizan la prescripción como medio adquisitivo del derecho de uso especial, la

¹⁴⁴ Puede citarse la doctrina alemana, encabezada por el reconocido autor Otto Mayer.

doctrina¹⁴⁵ lo asimila al derecho adquirido en una concesión, de modo que el status jurídico de quien obtuvo el derecho de uso por prescripción, es similar al status del concesionario.

III. 1.2 Los bienes afectados a la concesión de servicio público

III. 1.2.1 Los bienes de las empresas concesionadas

Marienhoff¹⁴⁶ opina que los bienes pertenecientes a los concesionarios de servicios públicos, afectados directamente a la prestación del respectivo servicio, son bienes “privados” de dichos concesionarios; vale decir, no constituyen bienes del dominio público. Esto es así, ya se trate de bienes que el concesionario haya tenido con anterioridad a la concesión u obtenga después de ella por medios privados (como la compraventa), o ya se trate de bienes adquiridos por el concesionario mediante el procedimiento expropiatorio¹⁴⁷. Cuando los bienes que el concesionario afecta a la prestación del servicio, ha debido adquirirlos mediante expropiación, la condición jurídica de la cosa es también “privada” ya que, por principio general, no todo bien o cosa que se expropie adquiere, por ese solo hecho, calidad dominial. Un aspecto importante es que este autor¹⁴⁸ sostiene que estos bienes también pueden ser del Estado, pero al mencionar esta situación se hace referencia a la **titularidad**, que como estuvimos estudiando, no es lo mismo que **dominialidad**. En este sentido podemos ver cómo opera el desmembramiento del derecho de propiedad puesto que, al mencionarse la extinción del contrato de concesión, se establece que **los bienes pasarán al dominio del Estado**, con o sin indemnización a favor del concesionario. Si analizamos el contexto normativo actual en el caso de minería, por ejemplo, la Ley 17.319¹⁴⁹, establece en el último párrafo de su artículo 41, al referirse al plazo o duración de las concesiones de servicios de transporte de hidrocarburos, “vencidos dichos plazos las instalaciones **pasarán al dominio del Estado Nacional** sin cargo ni gravamen alguno y de pleno derecho” (el resaltado es nuestro). Esta expresión de “pasarán” denota cierta particularidad: si los bienes “pasan al dominio del Estado”, ¿de quién es el dominio antes de que ello ocurra, o sea “durante” el plazo de la concesión? Si los bienes son del dominio del Estado Nacional durante la concesión ¿no debió la norma haber dicho “vencidos dichos plazos las instalaciones **continuarán en el dominio del Estado Nacional...**” o simplemente no hacer aclaración alguna respecto del dominio de los bienes dando por descontado que si el mismo es del Estado durante la concesión, lo sería también luego de finalizada la misma? También es interesante el derecho que esta ley le otorga a los concesionarios¹⁵⁰ (no sólo a los que detentan los permisos o concesiones de explotación sino también a las concesiones de transporte) expresando que tendrán los mismos derechos acordados por el Código de Minería al **dueño de la superficie** respecto de los inmuebles ubicados en los límites del área afectada a sus trabajos, permitiéndole hacer sobre tal superficie las tareas vinculadas con el negocio en cuestión aún en los lugares exceptuados, sin previo permiso¹⁵¹.

¹⁴⁵ Puede citarse a prestigiosos autores internacionales como Cammeo (“*Il Digesto Italiano*”), Gay de Montellá (“*Derecho Hidráulico Español*”), Fernández de Velasco (“*Resumen de Derecho Administrativo y de Ciencia de la Administración*”), Garido Falla (“*Tratado de Derecho Administrativo*”), entre otros.

¹⁴⁶ Marienhoff, Miguel: Op. Cit. 138, pág. 91.

¹⁴⁷ El proceso expropiatorio del que hablamos puede darse en esta situación puesto que el concesionario está ejerciendo facultades delegadas por el Estado, y que les son inherentes a él.

¹⁴⁸ Ver Marienhoff, Miguel: Op. Cit. 12, págs. 644 y 645.

¹⁴⁹ Publicada en el B.O. del 23/06/1967.

¹⁵⁰ Artículo 66 de la Ley 17.319.

¹⁵¹ Artículo 42 de la Ley 1.919 (Código de Minería).

Dromi¹⁵² considera que los bienes del Estado que el concesionario utiliza para la prestación del servicio público, en principio pertenecen al dominio público, basándose en el Dictamen 24/98¹⁵³ de la Procuración del Tesoro, cuando expresa que “la concesión del transporte ferroviario no implica la pérdida de la titularidad de los bienes por parte del Estado Nacional” puesto que “el concesionario no adquiere derecho de propiedad” sobre los bienes en cuestión. Seguimos sosteniendo que la titularidad del Estado no implica que el concesionario no posea el derecho especial administrativo que le otorga el respectivo contrato de concesión, que surge del uso de dichos bienes.

Como se mencionó más arriba, es interesante el estudio de la situación de la finalización de la concesión y de la transferencia de los bienes al Estado. Hay autores¹⁵⁴ que justifican la transferencia gratuita, sin indemnización, sosteniendo que ella obedece a que los bienes se hallan totalmente amortizados al vencer la concesión. Para que este argumento sea aceptable se requiere que el concesionario haya tenido efectivamente tiempo de amortizar esos bienes. La amortización de los bienes juega un papel tan importante en las concesiones que, de finalizarse la misma antes del término previsto (por causas no imputables al concesionario) el Estado debería indemnizarlo proporcionalmente por los valores no amortizados.

En este sentido debe analizarse el derecho que el concedente (el Estado) tiene sobre los bienes que al extinguirse la concesión pasarán a su poder, con o sin indemnización. La doctrina estudiada¹⁵⁵ sostiene que **durante el lapso de la concesión el concedente no tiene derecho alguno sobre tales bienes**, derivado de la eventual y futura propiedad que tendrá sobre ellos, como corolario del desmembramiento del derecho de la propiedad que venimos sosteniendo. El Estado solo tiene la prerrogativa o poder de obligar al concesionario a mantener en servicio la cantidad y especie de bienes o cosas previstos en la concesión. Si se tratara de una empresa de transporte de pasajeros por ómnibus, tal es el ejemplo que cita Marienhoff, la empresa deberá mantener en servicio el número de coches establecidos. El concedente, aunque las unidades deban pasar a su propiedad al finalizar la concesión, mientras esto no se produzca, no tiene sobre estos vehículos, derecho alguno. Las medidas que pueda adoptar el concedente respecto a los bienes afectados a la concesión, bienes cuyo pleno dominio oportunamente adquirirá, no surgen de esta eventual y futura adquisición, sino del poder de control que la administración pública tiene sobre los contratos administrativos.

III. 1.2.2 Los derechos reales administrativos y los bienes afectados a la concesión de servicio público

Al estudiar la naturaleza jurídica de los bienes afectados a la concesión de servicio público, algunos autores toman como punto de partida para el análisis de esta temática la “noción de afectación”. López¹⁵⁶ asocia ese concepto con el “elemento teleológico” de la noción de dominio público, por nosotros anteriormente estudiada, considerando que la afectación es un punto clave para el estudio de los bienes que integran el patrimonio del concesionario o licenciatario y que resultan indispensables para la prestación del servicio público de que se trate. Grecco¹⁵⁷ considera que la principal consecuencia jurídica de la afectación radica en la efectiva

¹⁵² Ver Dromi, Roberto: Op. Cit. 13, págs. 464 a 474.

¹⁵³ Dictamen del 25 de febrero de 1.998 de la Procuración del Tesoro

¹⁵⁴ Puede citarse al autor Laubadère en la obra “*Traité théorique et pratique des contrats administratifs*” o a Afranio de Carvalho “*Propiedade dos bens da concessão*”.

¹⁵⁵ Ver Marienhoff, Miguel: Op. Cit. 12, pág. 650.

¹⁵⁶ López, Luis: “*A propósito de los bienes afectados a la prestación del servicio público (...)*”.

¹⁵⁷ Grecco, Carlos Manuel: “*Régimen de la Administración Pública*”, de la “*Revista de Derecho Administrativo*” N°6.

incorporación al uso y goce de la comunidad (por supuesto, en forma indirecta) y en la vigencia del régimen singular de las cosas públicas en el que destacan, principalmente, los privilegios relativos a la inalienabilidad a través de la cual se garantiza a los habitantes el ejercicio, bajo las reglamentaciones pertinentes, del derecho de uso y goce de los bienes afectados. En cuanto a la naturaleza jurídica de la afectación López¹⁵⁸ afirma que existen dos grandes posiciones: para algunos autores¹⁵⁹ se trataría de un derecho real "in faciendo", es decir, *aquellos en los cuales el sujeto pasivo viene obligado como propietario o poseedor de una cosa a la realización de una prestación positiva*; para otros¹⁶⁰, *debe distinguirse entre el derecho real de propiedad del concesionario y un derecho real del concedente pero enlazando la cuestión al derecho de reversión de los bienes afectados*: este segundo criterio sería el aceptado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación¹⁶¹.

Podemos ver, por lo tanto, que la doctrina jurídica descubre la existencia de un derecho real particular, un **derecho real administrativo**, respecto de estos bienes que estudiamos. Fanelli Evans¹⁶² expresa al respecto que, *como todo derecho, el derecho real administrativo se incorpora al patrimonio de la concesión, que el concesionario adquiere en tanto y en cuanto permanezca como tal. Ello no importa suponer que los bienes integrantes de la unidad de afectación al servicio público son de libre disposición por parte del concesionario. Por el contrario, todos los existentes y los nuevos muebles o inmuebles adquiridos o construidos por el concesionario directamente vinculados a la prestación del servicio son incorporados*

¹⁵⁸ En la obra mencionada en la cita 156, el autor considera finalmente que la noción de afectación, como categoría dogmática independiente, es la que informa el régimen jurídico de los bienes necesarios para la prestación de todo servicio público. En la situación particular de los bienes afectados a la prestación del servicio público de distribución y transporte de gas natural (objeto de estudio del trabajo de este autor) López expresa que la afectación aparece más nítida, como un concepto jurídico que informa todo el régimen de los bienes necesarios para la prestación del servicio licenciado. Esto puede observarse en la clasificación de bienes que integran el patrimonio de la licenciataria, es decir, en activos esenciales y activos no esenciales (otros bienes) y encuentra mayor sustento si se pasa revista a la Sección V (Régimen de los activos afectados al servicio) especialmente, lo normado por los puntos 5.4 a 5.9, 10.6.6, 10.6.14, 10.7.2, 11.4.1 de las Licencias de Distribución y Transporte de Gas Natural.

¹⁵⁹ López cita al autor Diez Pícaro que en su obra "*Fundamentos de Derecho Civil Patrimonial*" señala que conforme la doctrina tradicional el derecho real confiere a sus titulares un poder directo e inmediato sobre las cosas e impone a los extraños y a los sujetos pasivos un puro comportamiento pasivo o de abstención, pero que existen algunos casos en los cuales el sujeto pasivo de un derecho real puede venir obligado a la realización de una prestación positiva.

¹⁶⁰ Aquí López cita a Rafael Bielsa, quien manifiesta que al lado del derecho real del concesionario existe un derecho real del concedente por tener éste una legítima expectativa que actualiza en un plazo dado.

¹⁶¹ Nos referimos al fallo "Otonello Hnos. y Cía y otros c/ Provincia de Tucumán" de la Corte Suprema de Justicia de la Nación del 31/10/1948: en el caso los actores eran propietarios de una usina eléctrica con la que se abastecía de luz y fuerza motriz a la ciudad de Monteros en la Provincia de Tucumán; en 1936 venció el término de la concesión municipal para ejecutar esos servicios, pero por acuerdo tácito con la Municipalidad se continuaron prestando hasta que en el año 1944 fue dispuesta la expropiación. La primera conclusión a la que arriba la Corte es que la solución a la problemática planteada debe buscársela en el Derecho Administrativo, toda vez que es el derecho que pone en movimiento el ente creado por el poder administrador, como en los propósitos perseguidos por el legislador en la recuperación de los bienes de que se trate. La segunda premisa que se deja en claro es que los bienes afectados a la prestación del servicio público comportan una propiedad "sui generis" que toma nacimiento de una convención administrativa o en un acto del poder público y que por consiguiente comprende una universalidad económica material confundida y desdibujada en su masa patrimonial.

¹⁶² Fanelli Evans, Guillermo: "*La necesidad de recrear confianza y los derechos reales administrativos*".

*“automáticamente” a esta unidad de afectación. En todo caso, según el autor, el concesionario tiene la administración de los bienes que el concedente le confía en virtud de la concesión, a los que añadirá aquellos que adquiera a lo largo de los años en cumplimiento de las metas de inversión y calidad previstas contractualmente. Por lo tanto, una consecuencia directa, según lo entiende Fanelli Evans, es que, en caso de extinción del contrato por su culpa, muerte o quiebra del concesionario, los bienes afectados al servicio público revierten al concedente, con los derechos reales administrativos incorporados, no siendo por tanto admisible pretensión alguna por parte de sucesores ni otros acreedores del concesionario. Esta limitación no admite excepciones, ni cede ante privilegio alguno, dada la naturaleza jurídica de los bienes. Lo expuesto no impide a los acreedores perseguir el cobro de sus créditos contra otros bienes del concesionario excluidos de la unidad de afectación. El autor se pregunta entonces qué sentido tendría acordar al concesionario un derecho real, si resulta que tiene por objeto bienes inalienables: la respuesta la encuentra en que la principal razón para ello radica en la vulnerabilidad de los derechos personales y la conveniencia de dotar a la concesión de mayor estabilidad temporal, reduciendo así los costos financieros al conferir seguridades a los inversores. A esta conclusión llega luego un relevante análisis¹⁶³ sosteniendo al igual que otros autores¹⁶⁴ que los derechos reales son “*numerus clausus*”¹⁶⁵ sólo para el ordenamiento civil, lo que implicaría una nueva categoría de estos derechos para la regulación del Derecho Público¹⁶⁶; aunque luego fuera criticado por otro autor¹⁶⁷.*

Respecto de la doctrina internacional, el distinguido administrativista de México

¹⁶³ Creemos interesante reproducir la evolución histórica a la que el autor hace referencia: recuerda que en el año 1900 el civilista Planiol en la primera edición de su tratado observó que “*existe un grupo de derechos especiales conferidos a los particulares por la autoridad administrativa sobre el dominio público, a los que damos el nombre de concesiones, y que ofrecen la más grande analogía con los derechos reales*”. Pero fue Maurice Hauriou quien le dio su formulación más precisa frente a un fallo del Consejo de Estado Francés de 1906 en donde se hablaba claramente del derecho exclusivo del concesionario sobre los bienes del dominio público, ante lo cual el Decano de Toulouse afirmó que se trataba de un auténtico derecho real por existir toda una categoría de derechos reales administrativos. Posteriormente Dante Mejorana y Louis Rigaud se enrolan en esta teoría. Desde Entonces, en favor de su existencia se cuenta en Francia a Pequignot y Pelloux, en Alemania Försrthoff y Koelreuter, en Italia Forti, Zanobini y Ranelletti, en España Alcalá-Zamora, Alvarez Gendín, Villar Palasí y desde luego González Pérez. Finalmente en nuestro país se alistan Villegas Basabilbaso, Sarría, Spota, Díez y Marienhoff. Cabe recordar que estos derechos reales en Brasil han recibido consagración legislativa en 1967.

¹⁶⁴ De Reina Tartièrre, Gabriel: “*La tipicidad de los derechos reales*”.

¹⁶⁵ “*Numerus clausus*” es una locución latina de uso actual que significa literalmente “*número cerrado, limitado*”. Los derechos reales en el ordenamiento privado están establecidos por ley y responden al artículo 2.503 del Código Civil.

¹⁶⁶ De Reina Tartièrre entiende que la confrontación del elenco de derechos reales aportado por el Código Civil, implica la supresión de todos aquellos que, independientemente de su tradición histórica o del reconocimiento que de ellos se haga en otros ordenamientos, no se encuentren señalados. Por exclusión, según este autor, cabría hablar de una tercera categoría: la de los derechos no aceptados, simplemente, como reales. En ella se encuadrarían el derecho de superficie, en su modalidad edilicia, los derechos de sobre o sub edificación y los denominados derechos de adquisición preferente. Entiéndase que el principio de tipicidad se refiere a los derechos reales regidos por el derecho privado; sin embargo, no es éste el régimen para los derechos que los particulares pueden tener, por **vía de concesión**, sobre las cosas que pertenezcan al dominio público. Efectivamente, los modos en que los bienes públicos puedan aprovecharse no se limitan a un número concreto de opciones, ni desde luego a la lista de posibilidades del Código Civil. Se trataría de un “*derecho real administrativo*”, no condicionado por dicho código, al recaer sobre un objeto al margen del tráfico privado.

¹⁶⁷ Nos referimos a López del Carril en su artículo “*Motivos por los cuales no se pueden aplicar los derechos reales (...)*” con el que no coincidimos.

Fernández Ruiz¹⁶⁸ ha estudiado este tema de los derechos reales y los une a la definición de concesión administrativa al entenderla como la *transferencia de la administración pública a particulares, del desempeño de alguna de las actividades no esenciales que tiene atribuidas, o del uso, aprovechamiento y explotación de bienes del dominio público, mediante la constitución a favor de tales particulares, de derechos o facultades previstos en el ordenamiento jurídico, de los que antes carecían*¹⁶⁹. El autor explica que este aprovechamiento de los bienes del dominio público se hará hasta la extinción de la concesión, momento en que se producirá la *reversión de los bienes* en cuestión¹⁷⁰: respecto de la situación jurídica de los bienes sujetos a reversión, el concesionario conserva sobre ellos un derecho real que le permite su goce y explotación. Arimany Lamoglia¹⁷¹ opina que **se trata de un derecho real especial y *sui generis* que, a pesar de sus analogías con el usufructo o el llamado dominio útil, no hay que enmarcarlo entre las categorías del Derecho Privado, sino entre los llamados derechos reales administrativos, sometido a un régimen jurídico propio**, por la naturaleza del objeto sobre el que recae (dominio público) y – en nuestro caso – también por la actividad desarrollada en el ejercicio del mismo (servicio público).

También en el ámbito internacional han habido pronunciamientos al respecto, aunque cada uno de ellos debe circunscribirse a la legislación a que se están refiriendo. En este sentido hay ordenamientos, como el del Ayuntamiento de San Sebastián¹⁷², donde existe el **derecho real de concesión**. Estos derechos son criticados en Chile¹⁷³ por poseer las mismas características del derecho de propiedad y por algunos autores en Perú¹⁷⁴, que se basan en la doctrina argentina¹⁷⁵. Por eso, y a modo de síntesis, más allá de las legislaciones particulares

¹⁶⁸ Fernández Ruiz, Jorge: “*Régimen jurídico de concesiones (...)*”, Op. Cit. 125, págs. 14 a 18 y 25 a 30.

¹⁶⁹ Tomado de Amadeo, José Luis: “*La concesión de los servicios públicos según la jurisprudencia de la Corte*”, págs. 11 y 12. Allí se expresa que “*la concesión es un acto de soberanía; por ella se confiere a un particular o a una empresa facultades que no podrían darles las personas privadas; se les permite ejercer actividades que no serían accesibles al individuo por su naturaleza misma y que sólo la concesión las hace posibles*”.

¹⁷⁰ Como ya hemos estudiado, cabe aclarar que en materia de concesiones administrativas se entiende por reversión a la transferencia a favor del concedente, de la propiedad de los bienes y derechos afectados a la concesión, de acuerdo con lo dispuesto en ella, la cual puede operar al extinguirse la concesión.

¹⁷¹ Arimany Lamoglia, Esteban: “*La reversión de instalaciones en la concesión administrativa de servicio público*”, pág. 72.

¹⁷² San Sebastián es una ciudad del norte de España (en la comunidad autónoma del país vasco) en cuyo ordenamiento se expresa en torno a los derechos de concesión: “*La entidad concesionaria tendrá derecho a (...) hipotecar el derecho real de concesión, previa autorización de Ayuntamiento (...)*” (extraído de la página web <http://www.donodtia.org/info/contratacion.nsf>)

¹⁷³ El autor chileno Hernán Soto critica el derecho real de concesión cuando se poseen virtualmente los mismos atributos que el dominio del Estado (ver la página web <http://www.elcorreo.eu.org>). También puede analizarse, en este sentido, la postura del Director de la Subdirección Normativa del Departamento de Impuestos Directos de ese país, Javier Etcheberry Celhay, respecto de los bienes sobre los que recaen las concesiones municipales en la página web <http://www.sii.cl>

¹⁷⁴ Podemos encontrar una discusión doctrinaria interesantísima del autor Manuel Pulgar Vidal, Director Ejecutivo de la Sociedad Peruana de Derecho Ambiental en la página web oficial <http://www.congreso.gob.pe/comisiones/ambiente>

¹⁷⁵ El autor de la cita anterior recuerda que García Montúfar padre, experto en derecho minero decía que, de acuerdo a la doctrina argentina respecto del derecho de propiedad sobre la mina se está en presencia de un derecho real administrativo, que es una figura nueva. En cuanto a la concesión de explotación de minas en la legislación argentina, se trata de un derecho real para el concesionario: “*El concesionario de una mina es titular de un derecho real inmobiliario, equiparable al derecho de propiedad*” (ver http://www.mineria.gov.ar/legal/codigo_resumido.asp). Pero aquí estamos en presencia de una legislación específica, el Código de Minería. Igualmente debe

nos parece interesante el **reconocimiento de la existencia de un derecho del concesionario sobre los bienes afectados a la prestación del servicio público**: un derecho con características particulares, especiales, determinadas, que desde el punto de vista jurídico pueden abrir varias corrientes de pensamiento, pero que desde el punto de vista de la tributación debe permitirle al concesionario “registrar” esos bienes en sus activos hasta el momento en que finalice la concesión.

III. 1.2.3 Los derechos de concesión y su independencia de los bienes concesionados

Finalmente nos parece importante recalcar que cuando el Estado celebra con un particular un contrato de concesión de servicio público le concede un derecho único y exclusivo para desarrollar ese servicio, y este concesionario se compromete a prestarlo como si fuera el Estado concedente, en bien de la ciudadanía. Como se dijo, el contrato de concesión es un contrato administrativo del que surgen especiales derechos y obligaciones. Cuando este particular recibe el derecho antedicho, muchas veces recibe bienes de importante magnitud y valor económico vinculados con el necesario desarrollo de ese servicio público. Estos bienes son para el concesionario un importante activo que le pertenece, de una manera muy particular, durante la concesión, como dijimos, en función del desmembramiento del derecho de la propiedad.

Según fuimos desarrollando en la teoría del dominio público, y **como quid de nuestra tesis, en el derecho público no hay una unidad entre titular, dueño y beneficiario de los bienes**, como sí se establece en el derecho civil. Nadie discute la titularidad de los bienes concesionados: estos son del Estado, pero esta titularidad es totalmente relativa, puesto que no está en estrecha consonancia con la **dominialidad**. Si ésta fuera del Estado, deberían cumplirse los cuatro elementos que la conforman: el elemento subjetivo, el objetivo, el teleológico y el normativo. Como se dijo, no alcanza con que se cumpla solo uno, o algunos: deben darse los cuatro concomitantemente, y en esto es importante la doctrina italiana que sostiene que los bienes del Estado afectados a servicios públicos son de una categoría intermedia, pertenecen al **patrimonio indisponible**.

Pero el Estado no queda anulado y su titularidad no es necesariamente estática: su dinamismo se muestra en la potestad administrativa que se plasma en el control policial que debe realizar, controlando esos bienes y el servicio público brindado, y protegiendo la ecuación económica financiera del concesionario. La concesión hace que se otorgue un “uso especial” de los bienes cuyo titular es el Estado. Por lo tanto, estas empresas deben recibir los bienes e incorporarlos a su patrimonio durante el tiempo de la concesión, y también recibir ese derecho y reconocerlo tanto en el ámbito contable como en el impositivo, tal venimos sosteniendo.

recordarse que la ley de hidrocarburos que regula las concesiones de servicios públicos del transporte de esos fluidos, por ejemplo, utiliza varios elementos de la legislación positiva del Código de Minería en cuanto a los derechos del concesionario.

III. 2 La propuesta de amortización de los bienes en base a la autonomía del Derecho Tributario

III. 2.1 La “sistemática de la norma” en el impuesto a las ganancias: el usufructo

Un aspecto importante en la investigación de la legislación fiscal es el estudio de la “sistemática de la norma”, que es aquel análisis referido al aspecto lógico jurídico, a su desarrollo normativo y al estudio metodológico, entre otras cuestiones. En este sentido, en el impuesto a las ganancias podemos usar este análisis en cuanto al tratamiento de los bienes cedidos por el Estado en las concesiones de servicios públicos, a partir de la expresión del autor Arimany Lamoglia que hemos citado precedentemente¹⁷⁶ donde éste expresa que existe analogía entre la cuestión que estudiamos y el usufructo. Dejando de lado las discusiones acerca de la naturaleza jurídica de los bienes cedidos en concesión, y en atención a esta analogía a que nos referimos respecto del usufructo del derecho civil¹⁷⁷, **proponemos, por la autonomía que rige el Derecho Tributario, que se admita la deducción de la amortización de los bienes.**

Así, la ley del impuesto a las ganancias atribuye al sujeto usufructuario el hecho imponible en los casos de desdoblamiento de la propiedad entre nuda propiedad y usufructo. Es el caso, por ejemplo, de las rentas de menores de edad que deberán ser declaradas y adicionadas a las ganancias del usufructuario, tal como lo establece el artículo 31 de esta norma, cuando expresa que *“las ganancias de los menores de edad deberán ser declaradas por la persona que tenga el usufructo de las mismas (...) las ganancias del menor se adicionarán a las propias del usufructuario”*. Esto se encuentra además aclarado en el Dictamen 20/1994 (DAL)¹⁷⁸ cuando explica lo pertinente a las inscripciones de estos sujetos¹⁷⁹.

¹⁷⁶ Op. Cit. 171.

¹⁷⁷ El artículo 2.503 del Código Civil establece que son derechos reales, entre otros, **el usufructo**. El Título X del Código lo regula específicamente y expresa al respecto: artículo 2.807: “El usufructo es el derecho real de usar y gozar de una cosa, cuya propiedad pertenece a otro, con tal que no se altere su sustancia”; artículo 2.808: “Hay dos especies de usufructo: usufructo perfecto, y usufructo imperfecto o cuasi-usufructo. El usufructo perfecto es el de las cosas que el usufructuario puede gozar sin cambiar la sustancia de ellas, aunque puedan deteriorarse por el tiempo o por el uso que se haga. El cuasi-usufructo es el de las cosas que serían inútiles al usufructuario si no las consumiese, o cambiase su sustancia, como los granos, el dinero, etc.”; artículo 2.809: “El usufructo de mercaderías es un puro y simple usufructo, y el usufructuario puede enajenarlas. Los derechos respectivos se fijarán por el valor que se les hubiere dado, o por el inventario que determine su calidad y cantidad”; artículo 2.810: “El usufructo perfecto no da al usufructuario la propiedad de las cosas sujetas a este usufructo, y debe conservarlas para devolverlas al propietario, acabado el usufructo”; artículo 2.811: “El cuasi-usufructo transfiere al usufructuario la propiedad de las cosas sujetas a este usufructo, y puede consumirlas, venderlas, o disponer de ellas como mejor le parezca.”

¹⁷⁸ Dictamen N° 20/1994 de la Dirección de Asesoría Legal, de fecha 18/02/1994, Boletín de la DGI N° 397, pág. 31.

¹⁷⁹ La inscripción de menores de edad en el impuesto a las ganancias estará sujeta a las siguientes diferenciaciones: a) Menores que posean bienes, cuyo **usufructo** lo tienen los padres: en este caso los padres **deberán adicionar en su declaración jurada -como propias-** las ganancias de sus hijos menores. En dicho supuesto no sería necesario que el menor obtenga la Clave Única de Identificación Tributaria; b) Menores bajo tutela: a diferencia de lo que ocurre en el caso anterior, la ley impositiva nada dice al respecto. El tutor no tiene el usufructo de los bienes del menor de edad,

También la legislación vigente en el impuesto a los bienes personales¹⁸⁰ hace una mención semejante cuando entiende que en la cesión gratuita del usufructo para el caso de inmuebles, grava la totalidad del bien quien tiene el usufructo¹⁸¹. Nos parece destacable que las distintas normas se ocupan de buscar “al real preceptor del beneficio” para alcanzarlo con el impuesto¹⁸², y en el mismo sentido debemos entender que la amortización de los bienes que estudiamos deben ser admisibles en esta especie de “usufructuario” que es el concesionario: poseer el bien durante la totalidad de su vida útil no le otorga a este último la titularidad, pero podemos afirmar que le otorga el derecho de deducir la amortización pertinente, pues es esta la “realidad económica” que debe estar por encima de cualquier marco jurídico. Por ello, teniendo en cuenta que las leyes fiscales deben interpretarse conforme a su significación económica¹⁸³, las normas reseñadas permiten presuponer que al gravarse ganancias netas, ello implica haber computado los gastos inherentes a las mismas, en este caso, las amortizaciones a que nos referimos.

III. 2.2 La amortización de los bienes de uso de las empresas concesionarias

III. 2.2.1 Concepto de amortización de los bienes de uso

Otro aspecto a tener en cuenta es que, respecto de las empresas concesionarias, para llevar a cabo el servicio público recibido por concesión se requiere de una gran envergadura y los bienes involucrados son habitualmente para estas empresas, su mayor activo: las construcciones sobre caminos, usinas, centrales eléctricas, oleoductos, gasoductos, etc. Estos bienes son contabilizados y tratados impositivamente por las compañías como **bienes de uso**, tal lo entienden de acuerdo a conclusiones que extraen de la doctrina contable e impositiva que se vino citando, conjuntamente con la que se analizará seguidamente.

sino se limita a administrarlos (artículo 411 del Código Civil), debiendo presentar la declaración jurada en nombre del incapaz, y pagar los impuestos que éste adeude, siendo necesario otorgarle la Clave Única de Identificación Tributaria, que será solicitada por el representante legal; c) Menores que trabajan: En el caso de trabajar y tener un sueldo, éste debe ser declarado por el menor; del mismo modo él ha de ser contribuyente por rentas derivadas de los bienes recibidos por herencia en los casos en que existiera inhabilidad de los padres para ser herederos o mediando la condición expresa de que el usufructo no lo tengan ellos; en los casos mencionados es el menor y no sus padres, usufructuario de tales bienes. En efecto, en estos supuestos es el menor quien se encuentra habilitado para requerir la inscripción ante esta Dirección General Impositiva, otorgándosele la Clave Única de Identificación Tributaria, la cual deberá ser solicitada por su representante legal.

¹⁸⁰ Ley 23.966 y su decreto reglamentario 127/1996.

¹⁸¹ Artículo 22, inciso a) último párrafo de la ley del impuesto sobre los bienes personales y artículo 16 del respectivo decreto reglamentario, cuando entiende que en los casos de usufructos constituidos por contrato gratuito, según el artículo 2.814 del Código Civil, **el usufructuario deberá computar el valor total del inmueble**. Ese artículo del Código se refiere al usufructo gratuito y entiende por aquél al establecido por contrato gratuito, cuando el donante no enajena sino la nuda propiedad de la cosa, reservándose su goce; o cuando no da más que el usufructo, o cuando cede a uno el derecho de propiedad, y a otro el de goce de la cosa.

¹⁸² La sistemática de la norma contempla al “usufructuario”, más allá de “perjudicarlo” en el caso del impuesto a las ganancias (que puede traducirse en el incremento en la escala del impuesto al adicionar las rentas en su declaración jurada) o en el impuesto a los bienes personales (con el “no cómputo” del mínimo no imponible del menor, si el padre adiciona el bien en su declaración jurada, sin permitirle al menor tener su propia declaración y restar el respectivo mínimo).

¹⁸³ Artículo 1 de la ley 11.683: “En la interpretación de las disposiciones de esta ley o de las leyes impositivas sujetas a su régimen, se atenderá al fin de las mismas y a **su significación económica** (...)”

Fowler Newton¹⁸⁴ al conceptualizar el rubro bienes de uso indica que son aquellos bienes tangibles que se utilizan en la actividad de la empresa que tengan una vida útil estimada superior a un año y que no estén destinados a la venta. También considera bienes de uso “aquellos en construcción destinados a reunir las características antes referidas”. Con respecto a la depreciación expresa que debido a que la vida útil económica de los bienes de uso se extiende a lo largo de varios períodos, es necesario ir reflejando su disminución de valor, a lo largo de esa vida útil.

Creemos que en este punto es relevante el análisis de las cuestiones generales vinculadas con la amortización de los bienes de uso. Una apropiada utilización de los términos y conceptos que hacen a la definición del **instituto de la amortización**, nos llevará a comprender de un modo más cabal cuáles son los factores que inciden en los bienes tangibles que las empresas concesionarias reciben del Estado y cómo debe establecerse su depreciación y su vida útil.

En una publicación local, García¹⁸⁵ ha repasado los lineamientos teóricos de los conceptos de amortización de los bienes de uso estudiados por la doctrina y entiende que usualmente, desde el punto de vista de la técnica contable se aceptan dos “criterios” o “tipos” y, dentro de éstos, varios “métodos”:

- a) Amortización física: La depreciación que está relacionada con el uso y el deterioro de un activo depreciable a medida que pasa el tiempo;
- b) Amortización funcional: La depreciación que surge de la apropiación temporal vinculada con los ingresos.

Como puede observarse, el primero es independiente de la imputación temporal de los ingresos, mientras que el segundo prescinde del desgaste propio del tiempo y se vincula con una apropiación del desgaste físico para aparearlo con las ganancias. En nuestra legislación fiscal, se acepta el primero con criterio general para los bienes de uso, mientras que el segundo tipo, de aplicación restrictiva, es aplicable adicionalmente a los bienes naturales agotables (bosques naturales, canteras, minas, etc.). Por otro lado, los métodos más comunes, que se mencionan sólo a título informativo, son: el de línea recta, el de unidades de producción o el de suma de dígitos.

En cuanto a la amortización de estos bienes materiales, Fowler Newton¹⁸⁶ expresa que *“los factores que influyen sobre ciertos activos son: a) el desgaste por el uso normal, b) el deterioro por situaciones especiales, c) el agotamiento de los recursos y d) la obsolescencia técnica (...). Debido a la característica de este fenómeno, su contabilización debe, casi sin excepciones, basarse en estimaciones, las que pueden presentarse con algún grado de subjetividad”*.

El autor español García Novoa¹⁸⁷ hace referencia a la técnica aplicable en su país, en torno a la amortización de los bienes, y entiende que se debe reunir una serie de requisitos:

¹⁸⁴ Fowler Newton, Enrique: Op. Cit. 40, págs. 177 y 191.

¹⁸⁵ García, Fernando: “Conflictos en el modo de calcular amortizaciones de bienes de uso”, págs. 2 y 3.

¹⁸⁶ Fowler Newton, Enrique: Op. Cit. 40, pág. 190.

¹⁸⁷ García Novoa, César: “Las amortizaciones en el impuesto sobre sociedades (...)”, Op. Cit. 59, págs. 41 a 44.

a) La amortización de bienes es una desvalorización cierta, entendida como aquella que no es contingente o imprevisible. Las hipotéticas pérdidas debidas a riesgos potenciales, por lo tanto, se encuentran fuera del ámbito de la depreciación que faculta para practicar amortizaciones;

b) En segundo lugar, ha de ser una desvalorización irreversible;

c) En tercer lugar, nos hallamos ante una desvalorización sistemática que responde a la regular pérdida de valor del bien como consecuencia de su uso en el proceso productivo.

Para este autor, “agotamiento” y “depreciación” no son conceptos radicalmente contradictorios; puesto que, por lógica, cuando un bien se deprecia sistemática e irreversiblemente debe, en un cierto sentido, agotarse. La diferencia estará en el sentido que demos a este “agotamiento” y a la intensidad con que éste se produzca.

Por lo tanto, los bienes amortizables, que se encuentran sometidos a una pérdida de valor cierta, sistemática e irreversible, terminan por devenir inútiles para su función productiva. Por ello, la inutilización productiva que conlleva la puesta fuera de servicio y **la consiguiente y necesaria sustitución del bien es una consecuencia lógica de la depreciación** que legitima la amortización. La depreciación constituye básicamente una pérdida de valor de un determinado tipo de bienes (los de inversión empresarial) debido, fundamentalmente, a tres causas que resume Delgado Gómez¹⁸⁸, otro autor español: por el uso que el bien o elemento experimenta; la llamada “depreciación funcional” (por el mero transcurso del tiempo), o “depreciación física”, por obsolescencia del bien depreciable (depreciación técnica).

De los autores citados, en armonía con nuestra legislación, podemos destacar lo siguiente: la amortización admitida por la legislación fiscal es la denominada depreciación funcional, esto es la pérdida objetiva de valor del bien motivada por su utilización en la generación de ganancias; la amortización reconoce una pérdida parcial de valor, que desemboca en la inutilización total del bien al cabo de un determinado número de ejercicios. En consecuencia, al cabo de eso, el valor del bien es igual a cero, lo cual refleja la precitada inutilización del bien; la cantidad de ejercicios a través de los cuales, los bienes devienen en inútiles, se denomina “vida útil”. Esto significa que **los bienes que los concesionarios han recibido deben depreciarse de acuerdo al plazo de vida útil que poseen**, reflejando de este modo las variaciones en el valor de los mismos y su correcta valuación.

Nuestro régimen fiscal en materia de amortizaciones de bienes tangibles encuentra un marco legal que muchas veces no recoge todos los elementos que la doctrina especializada nos va brindando. Es el caso de ciertos aspectos poco claros que podemos encontrar al adentrarnos en el estudio de las depreciaciones de los bienes, entre ellos la idea de que la amortización sólo es posible cuando hubo una previa “erogación” respecto del bien que le da origen. En este aspecto, García¹⁸⁹ entiende que la confusión entre “deducción” y “gasto” es un problema que también se repite en la legislación fiscal española. La cuestión deriva de que ciertas legislaciones (entre ellas, la nuestra) han tomado como modelo la legislación anglosajona. Desde ese punto de vista, es probable que el concepto “gasto” haya sido

¹⁸⁸ Delgado Gómez, Antonio: “Amortización, provisión y previsión en el impuesto de sociedades”, págs. 26 y 28.

¹⁸⁹ García, Fernando: Op. Cit. 185, págs. 4 y 5.

considerado en su doble acepción en inglés, a veces utilizado como “expenditure” (gasto propiamente dicho), es decir como el resultado de una erogación (“pago en efectivo o propiedad”), o bien alternativamente, como “expense” (o gasto devengado deducible), a efectos de permitir la valuación de un activo. Por otro lado el mismo autor entiende que las normas fiscales cuando son “taxativas”¹⁹⁰ como en este caso, son aplicables con independencia de las normas que resultan ajenas al ámbito tributario. En este sentido, se ha afirmado que “las amortizaciones de un balance comercial y hasta las que se exigen por la Inspección General de Justicia, no tienen relación alguna con las que deben figurar en los balances impositivos”¹⁹¹. Esto nos lleva a comprender que, impositivamente, las amortizaciones de los bienes muebles deben ser permitidas por el simple hecho de su depreciación durante el transcurso del tiempo, inclusive más allá de lo que pueda hacerse en el ámbito contable.

La legislación argentina establece según la normativa vigente (artículo 84 de la ley del impuesto a las ganancias): *“En concepto de amortización impositiva anual para compensar el **desgaste**¹⁹² de los bienes -excepto inmuebles- empleados por el contribuyente para producir ganancias gravadas, se admitirá deducir la suma que resulte de acuerdo con las siguientes normas: 1) se dividirá el costo o valor de adquisición de los bienes por un número igual a los años de vida útil probable de los mismos. La Dirección General Impositiva podrá admitir un procedimiento distinto (unidades producidas, horas trabajadas, etc.), cuando razones de orden técnico lo justifiquen; 2) a la cuota de amortización ordinaria calculada conforme con lo dispuesto en el apartado anterior, o a la cuota de amortización efectuada por el contribuyente con arreglo a normas especiales, se le aplicará el índice de actualización mencionado en el artículo 89, referido a la fecha de adquisición o construcción que indique la tabla elaborada por la Dirección General Impositiva para el mes al que corresponda la fecha de cierre del período fiscal que se liquida. El importe así obtenido será la amortización anual deducible. Cuando se trate de bienes inmateriales amortizables, la suma a deducir se determinará aplicando las normas establecidas en el párrafo anterior.”*

Por lo tanto es evidente que, como regla general, los bienes de uso deben amortizarse en función de la vida útil probable de los mismos y no deben considerarse cuestiones ajenas tales como el plazo de concesión (que sí se utiliza para los intangibles) por resultar improcedente su aplicación en el presente caso. Por ello es interesante **separar los elementos que pueden tomarse como referenciales para el cálculo de la vida útil del bien**, que para el caso de los bienes inmateriales podrá ser el plazo del contrato que los origina, y para el caso de los bienes materiales, la “ficción”¹⁹³ que el legislador le otorga respecto del

¹⁹⁰ Más que “taxativas”, como expresa el autor, entendemos que debería decir “de interpretación estricta cuando se refieren a aspectos determinados”.

¹⁹¹ Fallo “Calvet & Cía. Ltda. SA” de la Cámara Nacional Federal del 3/7/1946.

¹⁹² Esta expresión de “desgaste” nos da la pauta de la “connotación física” que la norma le otorga a la depreciación.

¹⁹³ Puede ser útil recordar la diferencia existente entre “presunciones” y “ficciones”. Díaz Sieiro, en su obra “Procedimiento Tributario. Ley 11.683” (en su pág. 216) nos recuerda que “la **ficción legal**, guarda diferencias con la presunción. Mientras que en ésta existe una relación entre el hecho conocido y el presumido, **aquella supone, en cambio, que el legislador, por razones de política legislativa, de seguridad o de certeza de las relaciones jurídicas** basándose en un hecho conocido cuya existencia es cierta, **impone una certeza jurídica** de otro hecho no conocido y cuya existencia real es improbable o falsa por no existir una relación natural entre ambos hechos.” Desde el punto de vista teórico, y sólo a los efectos de completar el análisis de estas expresiones, debemos tener en cuenta que, en cuanto a las presunciones, en materia tributaria: en primer lugar, debemos partir de hechos ciertos probados fehacientemente, a través de los cuales se presumirán otros hechos o situaciones, pero nunca se pueden realizar presunciones de presunciones. Además, debe existir y comprobarse una relación directa entre el hecho real y el hecho presunto. Por otro lado, nuestra

“desgaste en función de la vida útil económica del bien en cuestión”.

Justamente al respecto la doctrina¹⁹⁴ tiene dicho que *“no existe norma alguna en la ley ni en el reglamento sobre el cálculo de la vida útil. Tampoco existe una definición sobre qué debe entenderse por vida útil. A veces se supone que la vida útil se prolonga por tanto tiempo como puede continuar siendo usado un bien. Sin embargo, no es así; la vida útil termina cuando la utilización del bien deja de ser económicamente ventajosa. A partir de allí, aunque se lo utilice, no se computan amortizaciones, porque la sola conservación del bien, de por sí, constituye un aumento de costo por pérdida paulatina de su eficiencia. Este concepto de vida útil económica no se halla establecido en disposición alguna, pero en el curso de los años de aplicación de los impuestos a los réditos y a las ganancias se ha establecido, en forma muy arraigada, la costumbre de calcular la vida útil impositiva en períodos más breves que su vida física”*.

III. 2.2.2 El plazo de amortización de los bienes

El quantum del plazo como base para el cálculo de las amortizaciones, es la vida útil estimada de los bienes de uso en cuestión. El mismo debe ser fijado por expertos, por idóneos en la materia que se trate: es por ello que propiciamos que **para el caso de bienes de especial envergadura** (y en las concesiones de servicios públicos contamos con esta característica) **la pericia técnica cuyo informe avale el cálculo de la vida útil debería ser obligatoria**.

Vinculado con ello recordemos que cuando estamos en presencia de concesiones, el Estado instituye **autoridades de aplicación**: por ejemplo, en el caso de aquéllas vinculadas con el transporte de hidrocarburos, es el Ministerio de Economía, a través de la Secretaría de Energía; en el caso de telecomunicaciones, la Secretaría de Comunicaciones; etc. Son estas autoridades las que regulan y controlan el desarrollo del servicio público en general y están formadas por expertos en la materia que estudian y analizan todas las cuestiones pertinentes a esa actividad. Justamente estas autoridades son las que fijan, entre otras tareas, las tarifas que cada concesionario le debe cobrar al usuario: las mismas están realizadas en base a una “fórmula polinómica” que le garantiza al concesionario los derechos que posee desde el inicio de la concesión como la rentabilidad, el recupero de la inversión, etc. Esta fórmula es realizada por esos expertos y utiliza, para el caso de los bienes, un coeficiente de amortización determinado en función de la vida útil que se les fijan a los bienes cedidos por el Estado, vale decir que **son estos idóneos los que fijan la vida útil de los bienes de acuerdo al estudio específico que realizan sobre los mismos**.

Entendemos en este punto que la AFIP debe aceptar los criterios utilizados por las autoridades de aplicación: así ya lo entendió la jurisprudencia¹⁹⁵, aunque en otra circunstancia, al expresar que *“no puede la Dirección otorgarle a los productos exportados por la actora otro*

norma procedimental (la Ley 11.683) contiene dos tipos claramente diferenciados de presunciones, a saber: a) las que admiten prueba en contrario, denominadas jurídicamente “iuris tantum”: en este caso se puede discutir tanto la existencia del hecho cierto, como las derivaciones que del mismo se presuman; y b) las que no admiten prueba en contrario denominadas jurídicamente “iure et de iure”: es decir que probado el hecho cierto no se puede discutir el hecho presunto derivado del mismo.

¹⁹⁴ Raimondi y Atchabahian: “El impuesto a las ganancias”, págs. 607 y 608.

¹⁹⁵ Fallo “Alpha Omega S.A. c/D.G.A.” de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala V del 03/07/2002.

valor que el único organismo del Estado en materia de energía atómica le ha dado¹⁹⁶. En el fuero penal¹⁹⁷ se ha dicho que hay “inexistencia de dolo o maniobras cuando se invocaron normas específicas dictadas por la autoridad de aplicación”¹⁹⁸. La misma Administración entendió en un pronunciamiento¹⁹⁹ que debe respetarse la *preeminencia de los actos administrativos en los que figuran los plazos acordados por las respectivas autoridades de aplicación*²⁰⁰. Es pertinente citar aquí también el fallo de la Corte²⁰¹ que estableció, en un caso de concesión de servicio público, que *a los jueces no les compete pronunciarse sobre el mayor o menor grado de acierto, error, mérito o conveniencia de las decisiones adoptadas por la autoridad administrativa dentro del ámbito de discreción que le acuerdan las leyes*²⁰²; y, según nuestro criterio, con mayor razón (o “a fortiori”) no le compete a la AFIP pronunciarse sobre las decisiones adoptadas por las autoridades de aplicación.

Por lo tanto entendemos que la vida útil determinada por los expertos de estas autoridades no debería ser objetada por el Fisco puesto que, siendo la autoridad de aplicación un organismo del Estado (el Ministerio de Economía, por ejemplo) jerárquicamente superior a la AFIP, y por el principio de jerarquía que rige en la Administración, debe estarse al plazo previsto en la “fórmula polinómica”. A todo evento, si la concesión la otorgara otro organismo administrativo del mismo rango que la AFIP (como las Secretarías), prevalecería el criterio de aquél, por una cuestión de especialidad: la autoridad de aplicación es la que posee la idoneidad necesaria para entender sobre la vida útil de los bienes y los organismos recaudadores no deberían contradecir dichos plazos.

¹⁹⁶ La discusión se refería al valor en Aduana de productos exportados fijado por la Comisión Nacional de Energía Atómica en relación a las características técnicas de las fuentes radiactivas. La Cámara entendió que la D.G.A. no puede otorgarles otro valor diferente al que la autoridad competente le ha asignado.

¹⁹⁷ Fallo “Asociart S.A.” del Juzgado Nacional en Primera Instancia en lo Penal Tributario N° 1, del 08/03/2004.

¹⁹⁸ En el fuero penal se expresó que la conducta seguida por la aseguradora fue en cumplimiento de normas específicas dictadas por la autoridad de aplicación; dicha invocación no fue tenida en cuenta por la AFIP al momento de determinar de oficio. Se trataba de la deducción de “comisiones por premios” en el impuesto a las ganancias en compañías de seguro: no son un pasivo contingente sino un gasto necesario y devengado al cierre de cada período, y por lo tanto deducible, según la resolución 24.734 de la Superintendencia de Seguros de la Nación.

¹⁹⁹ Dictamen N° 108/2001 de la Dirección de Asesoría Legal, de fecha 28/09/2001, Boletín de la DGI N° 58, pág. 899, obtenido en la página web de la institución <http://www.afip.gov.ar>.

²⁰⁰ La Dirección entendió, en cuanto a los regímenes de promoción, que cuando los actos administrativos contemplen cláusulas específicas respecto del plan de inversiones debe considerarse estas últimas, con el objeto de no crear distorsiones en los plazos establecidos por la autoridad de aplicación.

²⁰¹ Fallo “Fernández Raúl c/ Estado Nacional (PEN) s/amparo – Ley 16.986” de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, de fecha 07/12/1999.

²⁰² Se trató el caso de la concesión de servicios públicos de los Subterráneos de Buenos Aires. Allí también se expresó que respecto de la tarifa, importa el ejercicio de una atribución inherente a la autoridad administrativa, prevista en el sistema contractual por el que se había concebido el servicio. Boggiano, en su voto, entendió que las atribuciones de la administración pública en materia de tarifas no se ejercen en forma discrecional, sino que deben estar sujetas a la demostración objetiva del fundamento de las modificaciones que se efectúen.

III. 2.2.3 Diferenciación del derecho de concesión, el “mayor valor pagado” y los bienes concesionados

Aquí vemos importante analizar algunas cuestiones que nos van a ser útiles para poder formular la propuesta en torno a las modificaciones que nuestra legislación debería tener para contemplar de manera más cabal a los derechos de concesión como activos intangibles. Un punto destacable es la diferenciación entre el derecho de concesión, el “valor llave” generado por el “mayor valor pagado” en el caso de algunas concesiones y los bienes concesionados en sí mismos, cuando estos son transferidos conjuntamente.

Como mencionamos a lo largo de este trabajo, recibir una concesión implica obtener un activo inmaterial, que es ese derecho que posee la compañía que será la base de sus operaciones gravadas y la que le genere los ingresos que luego gravará el impuesto a la renta. Evidentemente tanto en nuestra regulación contable como en la impositiva, la valuación de los activos intangibles se efectúa de acuerdo a su valor histórico o de “adquisición”, o la “sumatoria de los gastos necesarios para obtenerlos”. Sin embargo, esto no siempre refleja el valor real: si la empresa que recibe la concesión no realiza una contraprestación efectiva o lo hace de modo mínimo, creemos que lo más conveniente es identificar un método razonable para poder valuarlo puesto que si se recibe una concesión sin necesidad de realizar erogación alguna, no es cierto que la misma esté valuada a un importe cercano al “cero”. Ese activo, además, debe ser base del impuesto al patrimonio, pero con ciertos matices, según nuestro criterio. Y la contrapartida de la incorporación al patrimonio de ese activo intangible debe ser una cuenta de resultado, un importe que debe estar gravado por el impuesto a las ganancias, pero de un modo particular, puesto que de lo contrario se “castigaría” fuertemente al ejercicio fiscal en que se recibe la concesión.

Esta situación no es requerida en la medida en que la concesión se haga remunerada a un “valor razonable”, y más aun cuando se realiza una contraprestación cuantitativamente más alta que ese valor. Ese “mayor valor pagado” se asemeja a lo que en la doctrina contable se conoce como “valor llave”²⁰³. Entendemos que si por una concesión administrativa el concesionario paga un valor mayor al “real” (valuado según los parámetros estudiados) por ese derecho concesional, en la proporción del excedente no está pagando el derecho como activo intangible, sino otro activo de naturaleza similar (pero con tratamientos diferenciales) que es un “valor llave”.

Finalmente, no debe confundirse este derecho de concesión (ni el “valor llave” mencionado) con los bienes concesionados. Como se dijo largamente, estos son recibidos por las compañías como parte de su activo como bienes de uso, por cumplirse con la “dominialidad” (aunque no con la titularidad) que fuimos desarrollando en el estudio del Derecho Administrativo. Estos son bienes que, según la realidad económica, deben estar en el balance de las sociedades como bienes de uso, deben amortizarse contable e impositivamente y deben valuarse de acuerdo a pericias técnicas independientes que, como se dijo, deberían ser

²⁰³ Biondi (en la obra *“Manual de contabilidad superior. Técnica de valuación”*, págs. 194, 195 y 198) se refiere al “valor llave” como el “valor actual de las superutilidades futuras esperadas”, representando el mayor valor que se le asigna a la empresa en marcha por sobre la sumatoria de los valores corrientes de sus activos y pasivos, la capacidad de generar utilidades superiores a las normales. Estas definiciones responden a un concepto general de la llave de negocio, que sólo se menciona para identificar la noción contable del término. La semejanza a la que hacemos referencia en el texto, se debe a la idea del “mayor valor” y la consecuente animosidad de quien lo paga de obtener un beneficio mayor por utilidades futuras, que no puede observarse por la simple valoración contable.

obligatorias cada vez que se transfieran estos bienes de envergadura y se tenga la misma como base de la amortización.

Todos estos aspectos, sumados a la adopción de métodos razonables de valoración de las concesiones como activos intangibles, generarían una más equitativa comprensión del fenómeno de las concesiones, y de la correcta imputación de la deducción de las amortizaciones en el impuesto a la renta y su valuación en el impuesto al patrimonio, según las modificaciones legislativas que se proponen.

III. 2.3 Análisis de la jurisprudencia vinculada con los derechos de concesión y los bienes concesionados

III. 2.3.1 Análisis de la “jurisprudencia administrativa” vinculada con los derechos de concesión

Como ya hemos mencionado, las empresas que en nuestro país han obtenido la concesión de servicios públicos, juntamente con ese derecho, el Estado transfirió bienes materiales hasta el plazo de la duración del contrato de concesión. Estas empresas han contabilizado (y tratado impositivamente) a estos bienes materiales con independencia del derecho concesional (como bien intangible), amortizándolos de acuerdo al plazo de vida útil que fuera determinado por peritos técnicos para esos bienes materiales. Muchas veces, este modo de proceder de los particulares no coincidía con lo que la Administración entendía debía ser el modo de tratar contable e impositivamente a estos bienes.

Por ello creemos que es interesante examinar ciertos dictámenes que la Administración ha emitido, aún cuando no se ha referido exclusivamente a la concesión de servicios públicos. Sabemos, además, que cada uno de estos pronunciamientos se encuentra “teñido” de las circunstancias particulares de cada empresa, de cada caso, de cada tratamiento en particular que se haya adoptado, pero no por eso dejaremos de recalcar las expresiones que se han hecho y que forman la base de lo que podremos sostener en el caso de estudio.

Por lo tanto, seguidamente, se enunciarán algunos dictámenes de diferentes asesorías, luego se describirán sencillamente las circunstancias fácticas que dieron origen a la controversia (para poder ubicarnos en el contexto del pronunciamiento), se referirá a la particularidad de la empresa concesionaria, a los bienes concesionados, al tratamiento dado por la misma y al parecer de la Administración.

a. Dictamen (DAT) 160/1994²⁰⁴

Si bien este dictamen se refiere a un contrato de concesión de explotación, en el mismo se realizó una expresión que estableció un concepto importante que puede ser útil en el estudio de los bienes objeto de concesión de servicios públicos: **más allá de quien detente la titularidad de los bienes (el Estado), la realidad económica debe primar sobre la jurídica y serán “bienes de uso” para la concesionaria, durante el plazo del contrato de concesión, todos los bienes que la misma utilice para desarrollar su actividad.**

El dictamen se basó en una consulta respecto de una empresa concesionaria de rutas por peajes²⁰⁵, que realizó inversiones en los corredores viales bajo su administración,

²⁰⁴ Dictamen N° 160/1994 de la Dirección de Asesoría Técnica, de fecha 30/09/1994, Boletín de la DGI N° 505, pág. 107.

activándolas contablemente como costos diferidos e incluyéndolas en el balance comercial, procediendo luego a su deducción total en el impuesto a las ganancias en el primer ejercicio de su incorporación. En el citado rubro la compañía incluyó las inversiones realizadas por pavimentación, señalización, obras civiles de estaciones y equipos de control.

Luego de analizar los conceptos manifestados por la doctrina contable también por nosotros estudiada²⁰⁶, esa asesoría estimó que una correcta exposición de los estados contables hubiera sido **considerar a los bienes bajo análisis como bienes de uso dentro del activo no corriente** dada su naturaleza de tangibles y necesarios a fin de llevar a cabo la explotación. En apoyo de esta tesitura se citó lo que en forma coincidente había dictaminado la Procuración del Tesoro de la Nación²⁰⁷ cuando analizó el tratamiento fiscal de la concesión de explotación. En ese informe se concluyó que: “... la obra es durante el lapso de duración del contrato para quien lo utiliza un bien de uso - **cualquiera sea quien ostente su titularidad-afectado a la explotación y respondiendo al principio ya invocado de realidad económica es amortizable en el impuesto a las ganancias por el concesionario hasta el término de la concesión (...)**”. Como consecuencia de tal criterio en el presente caso las inversiones realizadas por la empresa concesionaria por los conceptos antes enunciados, constituirán bienes de uso, amortizables de acuerdo a lo prescrito en el artículo 83 u 84 de la ley de la materia (según se trate de bienes inmuebles o muebles).

b. Dictamen (DAL) 210/1996²⁰⁸

Contrariamente a la conclusión del pronunciamiento anterior, esta asesoría²⁰⁹ entiende como más importante la “titularidad de los bienes” que la “realidad económica”. Este dictamen analiza el caso de una concesionaria vial que fue contratada por el Poder Ejecutivo Nacional para realizar obras consistentes en mejora, ampliación, remodelación, conservación, mantenimiento, explotación y administración de determinadas rutas, mediante el régimen de concesión de obra pública²¹⁰.

La asesoría recuerda que la Procuración del Tesoro opinó que la obra constituye un bien de uso para quien la construye o utiliza en su provecho por un lapso considerable, en que la vida útil del bien se irá consumiendo en su beneficio, realidad a la que deberán

²⁰⁵ El contrato de concesión se había realizado con el Estado Nacional (concedente) y tenía una duración de 156 meses.

²⁰⁶ Fowler Newton, Enrique: Op. Cit. 40, págs. 249, 251 y 268.

²⁰⁷ En el informe de la Procuración del Tesoro de la Nación se expresó: “analizada la situación bajo la óptica del impuesto a las ganancias, nos encontramos frente a bienes que sin perjuicio de ser construidos para un tercero, habrán de pasar -en la realidad económica- a su disposición, después de un determinado período de tiempo, en el cual son utilizados por el que los construyera para obtener un ingreso que deberá satisfacer el retorno de la inversión con más los costos de la explotación y la adecuada ganancia. Es decir que, en esa realidad económica a que se hace referencia, los ingresos que en tal lapso perciba la empresa concesionaria por transporte de gas o peaje, responden a dos conceptos perfectamente diferenciados: uno, referido a la operatividad de la explotación y otro, al retorno de la inversión (obra), ambos con su correspondiente rentabilidad...”

²⁰⁸ Dictamen N° 210/1996 de la Dirección de Asesoría Legal, de fecha 2/10/1996, Boletín de la DGI N° 18, pág. 112.

²⁰⁹ En este caso, la Asesoría Legal; mientras que en el anterior dictamen fue la Asesoría Técnica quien se pronunció.

²¹⁰ Las tareas descriptas se desarrollaron en los tramos definidos contractualmente correspondientes a los corredores 5 y 17 de la Red Vial Nacional, que incluyen las rutas nacionales 5 y 7. Como contraprestación, el Estado otorgó, a través del citado régimen de la obra pública, la explotación y administración de tales rutas.

subordinarse normas y principios que no contemplan estas situaciones especiales. Sin embargo, haciendo una referencia muy básica de algunos conceptos de Derecho Administrativo de la doctrina por nosotros estudiada²¹¹, llega a la conclusión que los bienes no son amortizables por la concesionaria porque son “bienes de dominio público”. Expresa que puede aceptarse que la realidad económica indique que las obras detalladas, por estar a disposición de la empresa, podrían ser consideradas bienes de uso. Pero, la realidad jurídica expresa lo contrario. En efecto, por tratarse de bienes de dominio público, de ninguna manera podrían ser exhibidos como de propiedad de la empresa, tal como lo exigen las normas que rigen la presentación de estados contables, y por ende, no podrían ser tratados como tales a los fines del impuesto a las ganancias (amortizaciones).

No coincidimos con lo hasta aquí expuesto, ya que entendemos que en este caso le son aplicables los conceptos desarrollados en torno al desmembramiento del derecho de propiedad, en consonancia con la relación que en el impuesto a las ganancias se le aplica a los usufructuarios respecto de los bienes de los que no detenta la titularidad. Tampoco se ha tenido en cuenta el resto de los elementos que nos brinda el Derecho Administrativo en cuanto a la propiedad y titularidad de los bienes de las empresas concesionadas, ya que, tal como lo mencionamos en puntos anteriores²¹², no deben trasladarse elementos de dominialidad del ámbito privado al público, haciendo una lectura lineal de los mismos. Además, esta opinión queda desactualizada en nuestros días respecto de lo que expresa en el orden contable la Resolución Técnica 16²¹³ cuando entiende, como dijimos en puntos anteriores, que el carácter de activo no depende ni de su tangibilidad ni de la forma de su adquisición ni de la posibilidad de venderlo por separado ni de la erogación previa de un costo *ni del hecho de que el ente tenga la propiedad*.

c. Dictamen (DAT) 78/1999²¹⁴

En este pronunciamiento es destacable la confirmación que la Administración realiza en cuanto a que **las concesiones administrativas son activos intangibles – derechos de concesión – que deben amortizarse en el plazo del contrato concesional**.

En este dictamen se trata la situación de una empresa²¹⁵ que posee una concesión de explotación de servicios portuarios y para adjudicarse dicha concesión, paga un canon inicial (que es el activo intangible en cuestión). Como vemos, no es el caso de las concesiones otorgadas a modo de “subvención” (sin costo o a un precio simbólico), puesto que aquí hay un pago de un precio, el canon. Pero más allá de esto, es útil traer este pronunciamiento para tener en cuenta los parámetros que la asesoría le da a la fijación de la vida útil del intangible. El valor activado como bien inmaterial es amortizado contablemente por la compañía a un plazo menor

²¹¹ Dromi, Roberto: Op. Cit. 13, pág. 364.

²¹² Ver el punto III. “Los bienes cedidos por el Estado para se afectados a la prestación del servicio público”, III.1 “Régimen jurídico”, del presente trabajo.

²¹³ Op. Cit. 33.

²¹⁴ Dictamen N° 78/1999 de la Dirección de Asesoría Técnica, de fecha 16/11/1999, Boletín de la DGI N° 35, pág. 1061.

²¹⁵ La empresa que realiza la consulta vinculante en este caso posee la concesión de la explotación de los servicios del Puerto de San Antonio Este, otorgada por la Provincia de Río Negro por el término de 30 años. La sociedad pagó un canon inicial al momento de la entrega de la terminal portuaria y afirma que el canon pagado constituye un activo intangible, el que **contablemente** debería valuarse a su costo, trayendo del valor originalmente pagado el monto de las amortizaciones acumuladas, pudiendo el plazo de amortización coincidir con la vida contractual de la concesión o ser más breve, si se estimara una vida útil económica inferior.

al contractual, por distintas razones que fundamentan su postura²¹⁶. En materia impositiva la empresa sostiene que las normas del impuesto a las ganancias admiten la amortización de los cánones abonados por concesiones y que reglamentariamente se dispone que la vida útil del intangible debe coincidir con el plazo determinado contractualmente, pero intenta mantener en esta materia un plazo menor, aplicando un criterio similar al sostenido en materia de valuación contable²¹⁷.

La asesoría analizó restrictivamente el artículo 81 inciso f) de la ley de ganancias y el 128 de su reglamento (normativa por nosotros ya analizada en el presente trabajo), entendiendo que atento a que el valor en cuestión resulta representativo de la concesión obtenida, dicho canon inicial deberá ser amortizado en un plazo de 30 años, de conformidad con la normativa reseñada, al tratarse éste del plazo del contrato de concesión²¹⁸.

d. Dictamen (DAT) 4/2003²¹⁹

El caso en este dictamen no se refiere a un contrato de concesión, sino que la consultante poseía otro contrato administrativo que es el **permiso de explotación**. Nos parece interesante igualmente mencionarlo en este trabajo porque utiliza un concepto básico en el tema de la amortización de los bienes intangibles con estas particularidades: **el derecho como bien inmaterial se amortizará en la medida en que haya un “plazo”, un “período contractual”; si el derecho es renovable permanentemente, no puede determinarse el plazo de la vida útil del bien.**

El objeto de esta consulta es el tratamiento a dispensar en el impuesto a las ganancias a la amortización del mayor valor pagado por una sociedad que adquirió un material rodante²²⁰. En este caso, se adquirieron bienes que la empresa utilizaría para desarrollar el servicio público por el que se le otorgó la licencia. La Dirección entendió que no puede asumirse que el plazo de autorización del derecho otorgado se vea acotado en el tiempo, a pesar de la limitación temporal expuesta en la autorización extendida a la prestadora del servicio, en virtud de la posibilidad de continuas e ilimitadas renovaciones, por lo que se interpreta que ese valor llave no deberá deducirse en la determinación del impuesto.

²¹⁶ La sociedad fundamenta como justificativo de su postura, entre otras razones, la incertidumbre de la economía internacional, de los mercados financieros y bursátiles, las múltiples alternativas del trazado final del ferrocarril trasandino y la situación del sector frutícola de Río Negro y Neuquén, principal usuario de los servicios de ese puerto. Creemos que, en realidad, estos elementos forman parte del riesgo que asume la empresa al embarcarse en el negocio en cuestión; pero no vamos a emitir opinión al respecto puesto que traemos esta situación para analizar el tratamiento del intangible en el impuesto a las ganancias, dado en este caso por la amortización del mismo.

²¹⁷ La compañía ha estimado razonable conceder **contablemente** a este canon una vida útil de 10 años, atento a que casi todos los proyectos de inversión serán efectuados en tal período de tiempo.

²¹⁸ Finalmente se concluye que no resulta admisible la propuesta de la consultante en el sentido de aplicar supletoriamente, en el impuesto a las ganancias, métodos de amortización contable que pueden contemplar **pautas distintas de las fijadas por dicha ley**, debiendo procederse, frente a la falta de coincidencia entre ambos criterios, a la realización de los respectivos ajustes para hacer incidir adecuadamente la amortización del modo previsto por la norma impositiva.

²¹⁹ Dictamen N° 4/2003 de la Dirección de Asesoría Técnica, de fecha 31/01/2003, Boletín de la DGI N° 71, pág. 1178, obtenido en la página web de la institución <http://www.afip.gov.ar>

²²⁰ Esta diferencia se generó entre el valor que ésta abonó y el valor de mercado de dicho parque móvil. La sociedad adquirió los bienes a un precio muy superior al valor de mercado y contabilizó la diferencia como “valor llave amortizable en 10 años”, correspondiéndose el período con la vigencia del permiso de explotación (renovable) del correspondiente servicio público expedido por la Secretaría de Transporte.

La asesoría utiliza la definición de “valor llave” de reconocida doctrina contable²²¹ entendiendo que encuadra en esta situación, por lo que, sin más, concluye que la compañía no puede deducir importe alguno en concepto de amortización del valor llave de negocio, en razón de las disposiciones de la ley del impuesto a las ganancias y el respectivo decreto reglamentario. Además entiende que como el servicio de explotación es renovable, el intangible no se extingue con el transcurso del tiempo ni tiene un plazo de duración limitado mientras la empresa beneficiaria cumpla con el contrato estipulado, y en virtud de ello no se le revoque el permiso de explotación. Más allá del concepto de “valor llave” y la no computabilidad de su amortización en el impuesto a las ganancias, creemos interesante el concepto de “plazo” a que nos está refiriendo el dictamen. Como el derecho es renovable mientras la empresa cumpla, aquí no hay plazo²²².

e. Dictamen (DAT) 59/2003²²³

Este dictamen no se basó en un contrato de concesión de servicio público, pero es necesario su análisis, tal como se advertirá. En este caso la compañía es un consorcio que ha celebrado un contrato de concesión de obra pública con la Provincia de Mendoza. La misma incluyó en el rubro “otros activos” las centrales hidroeléctricas que la provincia le ha entregado para su explotación hasta tanto se construya la nueva central y se amplíen las existentes. La Dirección entiende que no existe un costo que amortizar²²⁴ toda vez que la concesión no se otorga por un precio o costo de adquisición ni existe ninguna obligación o contraprestación que deba efectuar la firma para la obtención del derecho. Aquí deben separarse dos cosas: por un lado, la concesión (que como activo inmaterial, si no hubo costo ni fue gravado su ingreso como una “ganancia de capital” es coherente no admitir bajo ese concepto amortización alguna) y por otro, los bienes (en este caso, bienes de uso: si la empresa no realizó erogación alguna ni fueron incorporados en la sociedad como aportes en el patrimonio neto, tampoco corresponde cargo por amortización).

La asesoría concluye que de la normativa del impuesto a las ganancias se deduce que a los efectos de proceder a la amortización de los derechos de concesión, debe existir un sacrificio económico por parte del concesionario (o gravabilidad de la “ganancia de capital”, según nuestro análisis) a los fines de la obtención de la concesión de la obra, por lo que no es admisible la deducción analizada. Creemos que en este punto no queda clara la diferenciación entre el derecho de concesión y los bienes entregados por la provincia, aunque estos tienen determinadas particularidades en este caso concreto que no se dan en otros contratos de concesión (por ejemplo, podemos decir que este uso de los bienes era más asimilable a un

²²¹ Biondi, Mario: Op. Cit. 203.

²²² Podríamos preguntarnos entonces qué pasaría si el permiso se revoca: en este caso habría un plazo determinado, pero esto no lo podemos saber hasta que la compañía incumpla con alguna condición contractual que haga que el contrato se extinga. Saliendo de la esfera del “valor llave”, tomando el supuesto de tratarse del valor de un bien intangible cuya amortización es computable, creemos que el tratamiento sería así: no se deberían tomar las amortizaciones del inmaterial por no poseerse un plazo determinado, pero cuando el contrato se extingue, la deducción del mismo se hará en su totalidad en ese momento.

²²³ Dictamen N° 59/2003 de la Dirección de Asesoría Técnica, de fecha 27/08/2003, Boletín de la DGI N° 78, pág. 104.

²²⁴ En ese orden de ideas, la Dirección sostiene que si bien la ley del gravamen admite la deducción de las amortizaciones de bienes intangibles, como es el caso de los derechos de concesión, esta deducción supone la existencia de un costo de adquisición que, en el supuesto bajo análisis, no se habría producido.

“comodato”, más que a un “usufructo”), lo que lleva a que las conclusiones no sean linealmente trasladables a todos los casos²²⁵.

III. 2.3.2 Análisis de la “jurisprudencia administrativa” vinculada con la amortización de los bienes de uso en circunstancias particulares

En esta parte del trabajo queremos resaltar algunas expresiones de ciertos pronunciamientos de nuestra Administración que nos podrán servir para analizar las cuestiones que venimos planteando en torno a la independencia de la amortización de los bienes tangibles, de la depreciación de otros bienes vinculados con ellos, como puede ser la existencia de un contrato como bien intangible, en particular por la génesis de este instituto.

a. Dictamen (DAT) 85/1993²²⁶

Lo destacable de este dictamen es que la Asesoría Técnica, en este caso, se pronunció entendiendo que **no es posible tomar como “años” de vida útil los de un contrato** (en este caso, leasing²²⁷) para computar las amortizaciones del bien en cuestión: deben tomarse los **“años” de vida útil del bien, independientemente de lo que establezca la legislación vinculada al contrato por el que se adquirieron**. Entendemos que la normativa del contrato de leasing es muy específica, pero más allá del contexto en que se haya dictado este pronunciamiento, nos parece destacable la expresión que enfatiza cuáles deben ser los parámetros para calcular la vida útil de los bienes materiales: si bien la comparación es lejana, creemos que podría aplicarse como principio general respecto de los bienes que las empresas reciben del Estado en la concesión de servicios públicos: la vida útil de los mismos debe calcularse en función de los parámetros ya estudiados de acuerdo a la doctrina, según el desgaste de cada bien, con independencia del plazo del contrato (en este caso, de concesión) que les da origen.

El Organismo asesor²²⁸ concluye en este dictamen en particular que el criterio de

²²⁵ Si bien se respeta la conclusión del dictamen, lo que puede desprenderse expresamente de la normativa bajo análisis, también debe tenerse en cuenta que no solo no hubo “costo o sacrificio económico”, sino que el uso de las centrales hidroeléctricas se daban “hasta tanto se construya la nueva central y se amplíen las existentes”, lo que indica la falta de “dominialidad” y permanencia en el tiempo como “bien de uso”, tal como venimos estudiando, además de no haberse incorporado al activo de la sociedad como contrapartida de un aporte de capital, por ejemplo.

²²⁶ Dictamen N° 85/1993 de la Dirección de Asesoría Técnica de fecha 8/10/1993, Boletín de la DGI N° 484 de abril de 1994, pág. 259, obtenido en la página web de la institución <http://www.afip.gov.ar>

²²⁷ Debe tenerse en cuenta que el presente dictamen es anterior a las leyes 24.441 y 25.248 (reguladoras del leasing actualmente), pero se lo comenta por ser válidas las conclusiones a los fines del presente trabajo.

²²⁸ La asesoría entiende que el inciso f) del artículo 82 de la ley del impuesto a las ganancias sólo admite como deducible, en la determinación de la renta, las amortizaciones que se practiquen para compensar el desgaste y agotamiento del bien y las pérdidas por desuso. Al respecto, en el caso de bienes muebles, el artículo 84 estudiado también precisa que la amortización impositiva tiene dicho propósito. El texto de la ley del gravamen es claro, según este organismo asesor, por cuanto dispone que dicho concepto tiene por finalidad compensar el desgaste que se produce en virtud de la utilización normal de los mismos según la vida útil estimada y no, como pretende la compañía, con relación al período en que se encuentre vigente un contrato de naturaleza económico-financiera (leasing), que involucra tales bienes. Ello es así, por cuanto la amortización financiera está destinada a cuantificar la medida en que se produce la extinción de un capital a la

amortizar los bienes objetos de leasing financiero en función del plazo de duración del respectivo contrato resulta improcedente. Por lo que la deducción dispuesta por el inciso f) del artículo 82 de la ley del tributo en concepto de amortización impositiva, para los bienes afectados se determinará en función de la vida útil probable de los mismos por cuanto constituye el parámetro que la norma legal considera válido para medir el desgaste que se produce por el uso normal de tales activos.

b. Dictamen (DAT) 67/1995²²⁹

Respecto del estudio que estamos realizando en cuanto a la amortización de los bienes materiales, de este dictamen se pueden tomar algunos lineamientos acerca de la **diferencia entre “bienes muebles” e “inmuebles” referidos al concepto de “inmuebles por accesión”**. Es importante definir este tipo de conceptos puesto que, de esa manera, la amortización del bien será diferente. En el caso de los bienes tangibles cedidos en las concesiones de servicios públicos, la mayoría son de muy importante valor, son activos muy significativos y por lo general se encuentran muy ligados con los bienes “inmuebles” que los contienen. Los lineamientos a los que nos referíamos son los siguientes:

1) Impositivamente sólo deberán considerarse inmuebles por accesión física todos aquellos bienes que si bien antes de su accesión constituyen un conjunto de bienes muebles, deben necesariamente integrarse a perpetuidad con el inmueble, pues dependen de él para prestar su utilidad. **Los inmuebles por accesión son aquellos que, una vez incluidos en el inmueble, no pueden considerarse separadamente de él, pues conforman una misma unidad.**

2) No quedan comprendidos en esa calificación aquellos bienes que solamente deban ser fijados al inmueble para su habilitación, como sería el caso del asentamiento de determinados bienes de uso que, por su particularidad, no pueden ser meramente “colocados” sobre el inmueble. En estos supuestos, la fijación al edificio no define su condición de inmueble por accesión, atento a que estos bienes no pierden su condición de bienes muebles ya que no ceden su individualidad con motivo de la inmovilización temporaria.

3) En consecuencia, no obstante que, para otros fines, merece consideración distinta, **impositivamente sólo deberán considerarse inmuebles por accesión física todos aquellos bienes que antes de su accesión constituyen un conjunto de bienes que deben necesariamente integrarse a perpetuidad con el inmueble, pues dependen de él para prestar su utilidad.** Por ello debe tratarse de bienes que no puedan desmontarse ni trasladarse de un lugar a otro si las condiciones de la actividad lo requieren.

forma de recuperar los fondos invertidos en la operación, denotándose así que se trata de una valoración distinta y por consiguiente excluida del principio regido por la ley del impuesto a las ganancias cuando establece la mecánica de cálculo de la amortización. El dictamen destaca que no es la parte saldada o redimida del capital la que deja de producir renta sino aquella porción del bien que por su desgaste ha perdido capacidad de fabricación, de elaboración o de uso y por lo tanto no merece asignársele la calidad de generadora de beneficio, motivo por el cual precisamente, se faculta la amortización legal.

²²⁹ Dictamen N° 67/1995 de la Dirección de Asesoría Técnica, de fecha 29/06/1995, Boletín de la DGI N° 508 de 1996, pág. 4, obtenido en la página web de la institución <http://www.afip.gov.ar>

c. Dictamen (DAT) 52/1999²³⁰

En este pronunciamiento²³¹ es destacable, al igual que en el Dictamen (DAT) 85/1993 citado, que **para la determinación de la vida útil de los bienes materiales no pueden utilizarse los “años” que establece un contrato, sino la vida útil del bien en cuestión.**

En el caso de estudio en la presente opinión del Fisco se realizó un análisis sectorial para la actividad pesquera. Y el dictamen afirma que no es posible establecer por vía interpretativa períodos de vida útil para los bienes muebles, destacando que la tabla anexa al decreto que crea el régimen tributario aplicable a las operaciones de leasing, no es de aplicación supletoria del impuesto a las ganancias. Esa asesoría entendió que para establecer los años de vida útil, a fin de liquidar el impuesto a las ganancias, tanto de los “buques pesqueros” como de los “barcos” y “embarcaciones de recreo”, **no se pueden considerar los mismos en forma generalizada**, ya que, a tal efecto, hay que tener en cuenta (en cada caso particular) una cantidad de aspectos que hacen al período de aprovechamiento de la cosa, como pueden ser los materiales con que fue construido el bien, los años de vida útil de sus máquinas, etc.

Esto nos está haciendo referencia a que **cada bien tiene particularidades que deben contemplarse en cada caso**. No es posible fijar como “años de vida útil” un número estático que establece una “tabla” aplicable a determinados bienes y determinados contratos. El plazo de vida útil que se establecerá para amortizar un bien debe, principalmente, estar en función de las características propias de ese bien. Esto no sólo es válido para los bienes recibidos por el Estado en las concesiones que estamos estudiando; es aplicable a todos los bienes materiales en general, principio que debería defenderse tanto contable como impositivamente.

III. 2.3.3 Análisis de los fallos vinculados con el tema

Pasamos seguidamente a examinar algunas causas del Tribunal Fiscal de la Nación y de la Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal²³². Nos parece conveniente dividir este análisis en tres puntos: los dos primeros referentes cada uno de ellos a dos fallos que tienen como común denominador que se refieren al cuestionamiento del plazo de amortización de bienes recibidos por empresas concesionarias en el caso puntual de “concesión de servicios públicos”. Aunque con circunstancias de hecho diferentes, ambas compañías involucradas poseen en su activo ciertos bienes (en particular, oleoductos²³³) y la Administración les ha objetado el plazo utilizado para la depreciación, intentando hacer llevar el mismo hasta el

²³⁰ Dictamen N° 52/1999 de la Dirección de Asesoría Técnica, de fecha 19/07/1999, Boletín de la DGI N° 31 de febrero de 2000, pág. 318, obtenido en la página web de la institución <http://www.afip.gov.ar>

²³¹ Este dictamen también hace referencia al contrato de leasing, y es anterior a la legislación que regula esta operatoria, mencionada en la cita 227.

²³² A la fecha de presentación del presente trabajo ninguna de las causas citadas ha llegado a nuestro más Alto Tribunal, la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

²³³ Son ductos (instalaciones) que las compañías usan para el transporte del petróleo crudo. Su utilización se encuentra regulada por la ley de hidrocarburos. La misma establece en su artículo 39: “La concesión de transporte confiere, durante los plazos que fija el artículo 41, el derecho de trasladar hidrocarburos y sus derivados por medios que requieran instalaciones permanentes, pudiéndose construir y operar a tal efecto **oleoductos**, gasoductos, poliductos, plantas de almacenaje y de bombeo o compresión; obras portuarias, viales y férreas; infraestructuras de aeronavegación y demás instalaciones y accesorios necesarios para el buen funcionamiento del sistema con sujeción a la legislación general y normas técnicas vigentes.”

plazo de extinción de la concesión. En el tercer punto haremos referencia a una serie de sentencias que no están referidas a la amortización de bienes concesionados, pero de cuyo análisis se podrán extraer ciertos indicios vinculados con los conceptos de amortización y del cálculo de la vida útil de bienes de importante significación económica.

a. "Oleoducto Transandino Argentina S.A."²³⁴

En esta causa la empresa había obtenido la concesión para la construcción y explotación de un oleoducto y había estimado la **vida útil probable objetiva del bien** en función de las reservas de petróleo susceptibles de ser transportadas²³⁵. La Dirección le impugnó el período de amortización utilizado. Adicionalmente, la autoridad de aplicación en la materia, la Secretaría de Energía, había aprobado la fórmula polinómica de la tarifa y consideró la amortización de los ductos en 15 años, lo que demostraba una base más que razonable en los términos de la ley del impuesto a las ganancias. La sociedad argumentó que el plazo amortizable a que se refiere la ley del impuesto a las ganancias es el que se puede estimar al momento de la puesta en marcha del bien mueble, es decir al inicio de la explotación del oleoducto, por lo que, al momento de establecer la vida útil probable del bien, podía tomar en cuenta sólo el lapso del contrato de transporte que era aproximadamente el tiempo de duración de las reservas. La Dirección, por su parte argumentó que la empresa tenía la posibilidad de explotar el oleoducto no sólo por 15 años, sino que, al serle cedida la concesión de transporte como titular, podrá operarlo hasta su extinción, es decir, a los 35 años (plazo que establece la ley de hidrocarburos²³⁶ para las concesiones de este tipo) y que ése era el plazo que debía considerar a efectos de ponderar la vida útil probable.

El razonamiento del Tribunal Fiscal (confirmado por la Alzada²³⁷) fue que el plazo de amortización de 15 años utilizado por la actora era correcto puesto que, en este caso particular, la vida útil económica a los efectos impositivos del oleoducto, necesariamente debía estar ligada al plazo dado por la fórmula tarifaria aprobada, que contempló precisamente ese plazo para el recupero de la inversión. A tal efecto carecía de importancia la circunstancia eventual y futura prevista en la contratación de que, a la conclusión del contrato de transporte, el oleoducto podría seguir operando en manos de la actora o de otra concesionaria, lo que dependía de un hecho aleatorio y fortuito que recién podía evaluarse en el futuro²³⁸. Por lo tanto no podía en consecuencia, constituirse en un elemento susceptible de ser tenido en cuenta al integrar la ecuación económico-financiera del emprendimiento, circunstancia que no había ocurrido en el caso.

b. "Oleoductos del Valle S.A."²³⁹

Este caso también se trata de un oleoducto. La empresa lo amortizó en función de

²³⁴ Fallo "Oleoducto Transandino Argentina S.A." del Tribunal Fiscal de la Nación, Sala "D" del 7/2/2003.

²³⁵ Siguiendo los conceptos teóricos estudiados, decimos que utilizaron para la amortización un "criterio funcional", relacionando la vida útil del oleoducto con el plazo en que iba a ser realmente utilizado: los años en que luego se agotarían las reservas de petróleo (que coincidía con el plazo del contrato de transporte) y que además coincidía con la vida útil fijada por la autoridad de aplicación para esos bienes. Sin petróleo para transportar, el oleoducto deviene inútil.

²³⁶ Artículo 41 de la ley 17.319.

²³⁷ Fallo "Oleoducto Transandino Argentina S.A." de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala III del 21/9/2005.

²³⁸ Esto se encuentra en consonancia con lo que establece la doctrina contable estudiada (aunque para el caso de los intangibles), que mencionamos en la cita 88.

²³⁹ Fallo "Oleoductos del Valle S.A." del Tribunal Fiscal de la Nación, Sala "D" del 28/8/2003.

la vida útil probable evaluada por peritos técnicos, mientras que la Administración pretendió calcular la amortización en función del plazo de la concesión. Lo particular del caso es que el Fisco consideró que todo era una concesión y que todos los bienes (incluso maquinarias y estaciones de bombeo) debían amortizarse en ese plazo extendido.

En el caso de los hidrocarburos, el ya mencionado artículo 39 de la Ley 17.319 otorga, durante el plazo de concesión, el derecho de trasladar petróleo crudo. Por otra parte, como también se expresó, el artículo 41 de la misma ley, al referirse a las concesiones de transporte de este fluido, dice que las concesiones serán otorgadas por un plazo de 35 años. En el caso particular de la empresa de la causa, la concesión otorgada a YPF S.A., cedida a Oleoductos del Valle S.A., aprobada por la Resolución 269/93 del Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos, lo es por el **término genérico de todas las concesiones** regidas por esa ley. Si la ecuación económica no permite continuar con la explotación, el beneficiario **puede renunciar a ella sin sanción alguna**. Ello es así, porque ese término general no puede jamás significar que toda concesión de transporte se otorgará en función de reservas aseguradas de hidrocarburos por al menos esa cantidad de años, atento a que cada yacimiento tiene distintas características y en muchos casos sus reservas son desconocidas.

La empresa entiende que la amortización en el impuesto a las ganancias del oleoducto y de las demás instalaciones que impugna la Dirección, no puede extenderse al plazo genérico antedicho, **porque prolongarla a los años que resten hasta el término de la concesión del transporte del crudo significaría continuar amortizando bienes ya desaparecidos por haberse acabado su vida útil**. La sentencia del Tribunal Fiscal agrega: *“que si bien la Ley 17.319 fija que todas las concesiones de transporte se realizan por 35 años ello no implica que la vida útil de los bienes afectados deba alcanzar dicho lapso para agotarse junto con el contrato. Esta circunstancia es reconocida incluso a nivel oficial, toda vez que la autoridad de aplicación, en el caso la Secretaría de Energía²⁴⁰, resolvió que para el cálculo de las tarifas aplicables al transporte de hidrocarburos, la incidencia de la depreciación de los bienes de uso (a los fines del impuesto a las ganancias) era de 15 años.”* Se destaca, además que este pronunciamiento sólo examina las amortizaciones de los bienes materiales y nada dice sobre la amortización de los bienes inmateriales, el derecho de exclusividad del transporte de hidrocarburos emanado del contrato de concesión. La cuestión aparece en el Considerando 1) del fallo en los siguientes términos: *“A fin de resumir la cuestión controvertida aclara que no impugna en abstracto la postura fiscal, sino que simplemente sostiene que el plazo de concesión que es de 35 años no es el que debe utilizarse en el caso concreto de Oldelval para depreciar los bienes concesionados puesto que la vida útil objetiva de los mismos es sensiblemente menor (25 años) y no existe valor llave²⁴¹”*. Se entiende en este punto que la tesis fiscal, no es necesariamente incorrecta, lo que es manifiestamente incorrecto es intentar su aplicación a este caso concreto, puesto que el plazo de amortización por el período total de la concesión pretendido por el Fisco, es aplicable si y sólo si existieran bienes inmateriales; y en tal caso sólo sobre éstos y no sobre el valor de los bienes físicos.

Este fallo fue confirmado por la Cámara Nacional²⁴², quién desestimó el recurso intentado por la AFIP al sostener: por un lado, que la incorporación de los bienes cuestionados

²⁴⁰ Resolución de la Secretaría de Energía N° 150/92, del B.O. del 23/12/1992.

²⁴¹ Entendemos que, al decir “valor llave” el fallo, en realidad en este punto quiso decir “bienes inmateriales”.

²⁴² Fallo “Oleoductos del Valle S.A.” de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala III del 7/3/2007.

al activo de la empresa resulta de la decisión del Estado Nacional²⁴³; y por otro, que **la circunstancia de que la concesión de transporte, como bien inmaterial, tenga una vida útil establecida por ley, no incide en que los oleoductos y estaciones de bombeo, como bienes que integran la inversión, se realice en uno menor en función de su vida útil.**

c. Otras sentencias ²⁴⁴

En este punto queremos resumir un conjunto de sentencias (“Telecom Arg. Stet France S.A.”, “Telefónica de Argentina S.A.”, entre otras) que si bien no están referidas al análisis de los bienes de uso y su vínculo con los intangibles (como en los fallos anteriores) sí es interesante (y criticable, tal lo entiende la doctrina²⁴⁵) la conclusión a la que arriban los juzgadores respecto del cálculo de la vida útil de determinados bienes de uso.

Respecto de la vida útil, en la causa “Alto Palermo Shopping” se entendió que la misma **debe estimarse del modo más exacto posible**, pues si la amortización es exigua, conduce a la sobrevaluación del capital y a un aumento ficticio de las utilidades del ejercicio, pero si es mayor que la que técnicamente corresponde, crea una reserva oculta y una disminución ficticia de los beneficios. En este sentido, tanto en el fallo de Telefónica como en el de Telecom se estudió el tema referente a la fibra óptica: en esta última compañía, por ejemplo, se estimó que las inversiones efectuadas en tendidos de cable de ese material utilizados en el desarrollo del servicio de telecomunicaciones tienen una vida útil de 10 años, por lo que se practicaron las amortizaciones contables e impositivas conforme a ese criterio. Sin embargo, el organismo fiscal consideró que dichas inversiones tenían una vida útil de 20 años, por lo que entendió que debía practicarse el ajuste correspondiente²⁴⁶.

Los fallos en cuestión nos dejan algunas enunciaciones, por ejemplo la definición de “desgaste”, “deterioro”, “agotamiento” y “desuso”: el Tribunal entiende que el desgaste es lo que se produce a causa de la utilización normal de las cosas. El deterioro es la consecuencia debida a situaciones imprevisibles como un incendio, una inundación u otros siniestros. El agotamiento es inherente a los bienes no renovables sujetos a actividades extractivas, como minas, canteras, yacimientos, manantiales, etc., vale decir a aquellos que se extinguen por la explotación a que son sometidos. En tanto, que el desuso generalmente es el resultado de la obsolescencia o sea la pérdida de utilidad relativa de los bienes que antes la tenían, causada por el avance tecnológico.

²⁴³ Dicha incorporación surge de la Resolución 1400/92 (ME y OSP). Esta norma autorizó a YPF a transferir los bienes a la compañía.

²⁴⁴ Fallo “Telefónica de Argentina S.A.” del Tribunal Fiscal de la Nación, Sala “D” del 8/10/2004; Fallo “Telecomunicaciones Internacionales de Arg. Telintar S.A.” del Tribunal Fiscal de la Nación, Sala “B” del 28/7/2004; Fallo “Telecom Stet France S.A.” del Tribunal Fiscal de la Nación, Sala “C” del 6/4/2004; Fallo “Alto Palermo Shopping S.A.” del Tribunal Fiscal de la Nación, Sala “D” del 11/4/2005.

²⁴⁵ Podemos citar a autores como Amaro, Alejandro: “¿Las PC se amortizan impositivamente en 10, 15 o 20 años?”, o Condoleo, Roberto: “¿Un nuevo criterio para fijar la vida útil de los bienes de uso?”.

²⁴⁶ Las compañías, para sostener sus posturas, aportaron el “Manual de Asignación de Ingresos y Costos” aprobado por la Secretaría de Comunicaciones (autoridad de aplicación en este ámbito), donde se establece en el rubro “cables de transmisión fibra y cables interurbanos” un plazo de amortización de 12 años, destacando que la diferencia de 2 años entre la estimada por dicha Secretaría y la fijada por la empresa, encuentra fundamento en la variante de cable directamente enterrado. Inclusive se intentó probar que la tecnología “dispersion shifted”, utilizada en los tendidos de larga distancia, ya se encuentra obsoleta.

Se estableció, también, que para determinar la vida útil de determinado bien debe recurrirse a los usos y costumbres aplicables a la actividad en la cual el bien se encuentra incorporado; y si en la actividad se carece de la debida experiencia por tratarse de elementos o de materiales relativamente novedosos, que por esa razón no han permitido la creación de costumbres que puedan aplicarse, habrá que recurrir a los antecedentes de quienes lo hayan empleado en otros países. La estimación de vida útil **depende de consideraciones, análisis y cálculos que deberá practicar el responsable de la explotación, acudiendo a la orientación de expertos cuando la envergadura, importancia y costo de dichos bienes lo ameriten**, toda vez que la correcta y equilibrada imputación de la depreciación a cada ejercicio económico no sólo influye en su resultado, sino en la formación del fondo de reposición tendiente a preservar la intangibilidad del activo fijo puesto al servicio de la actividad, lo que no debe confundirse con nuevas inversiones en equipamiento más sofisticado.

En el punto V del fallo de Telecom se dijo que la empresa no ha recabado asesoramiento independiente a fin de realizar una valuación técnica de los bienes de uso, respecto de las expectativas de vida útil de los activos fijos que se incorporaban a su activo. En cambio, sí tales consultas fueron efectivamente efectuadas durante el curso del proceso de verificación llevado a cabo por el organismo recaudador²⁴⁷. Esto nos daría la pauta de la **importancia de la pericia técnica** que establezca los más adecuados índices de amortización que, por la clase de los bienes en cuestión, deberían hacerse con anterioridad al cargo al resultado del período.

Respecto de la causa de Telefónica, la doctrina²⁴⁸ se hace ciertas preguntas: por un lado, si es posible que el propio Estado fije distintos criterios para un mismo hecho; y por otro, si es factible que un organismo del Estado (la AFIP) cuestione normas fijadas por otro organismo del Estado competente en la materia (como la Secretaría de Comunicaciones). Se recuerda que en otro ámbito, esto ya sucedió²⁴⁹ y que, además, se encuentra en consonancia con la doctrina que sustenta que el Estado es uno solo²⁵⁰.

III. 2.4 La propuesta de tratamiento en el impuesto a la ganancia mínima presunta

Finalmente, en el impuesto a la ganancia mínima presunta, entendemos que deben tratarse a los bienes cedidos por el Estado en la concesión de servicios públicos, según las pautas de valuación ya fijadas por el impuesto a la renta: el valor establecido por la normativa vigente en este impuesto patrimonial²⁵¹ debe ser disminuido por las amortizaciones calculadas según el impuesto a las ganancias.

²⁴⁷ Según el fallo que analizamos, todos los informes incorporados a las actuaciones cumplidas fueron redactados con posterioridad a la iniciación de aquél, es decir, una vez puesta en crisis por el Fisco la duración de la vida útil asignada por la empresa a la fibra óptica.

²⁴⁸ Condoleo, Roberto: Op. Cit. 245.

²⁴⁹ En este caso se trataron los conceptos considerados como no remuneratorios en los convenios de trabajo homologados por el Ministerio. En dicha oportunidad, la AFIP sostenía que esas cláusulas eran de aplicación en el derecho laboral y no en el previsional. La Cámara Federal de la Seguridad Social dejó sentado que no era posible que un organismo del Estado cuestionara la homologación realizada por otro organismo del Estado como era el Ministerio de Trabajo. Tan unánime fue la jurisprudencia que se estableció una norma administrativa que pusiera fin a este cuestionamiento y acatará lo fijado en los convenios.

²⁵⁰ Fallo "Aerolíneas Argentinas Sociedad del Estado c/ Provincia de Buenos Aires" de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, de fecha 13/11/1986.

²⁵¹ En este punto debe contemplarse lo normado en el Capítulo II: "Base imponible del gravamen", artículo 4: "Valuación de los bienes situados en el país" de la ley del impuesto a la ganancia mínima

Esto implica dos cuestiones: por un lado, que estos bienes se encuentran gravados por el impuesto a la ganancia mínima presunta en cabeza del concesionario, sin interesar quién sea el titular de los mismos (como largamente hemos discutido en el presente trabajo). Por otro lado, que en armonía con lo prescripto para el impuesto a las ganancias, las amortizaciones deducibles en la valuación que estamos tratando, serán las calculadas según los coeficientes resultantes de la vida útil de los bienes determinadas por los expertos, por peritos técnicos o por la autoridad de aplicación de la concesión de servicio público que se trate.

IV. CONCLUSIÓN

a. Palabras preliminares

Desde el inicio de este trabajo se intentó hacer una exposición teórica y conceptual de las concesiones desde el punto de vista del Derecho Administrativo como rama jurídica que nutre, como las demás, al Derecho Tributario y la ciencia de la tributación en general. Hay algunos puntos que podemos subrayar de modo particular, que van a sostener lo que se vino desarrollando en el presente: la necesidad de valuación de los derechos de concesión y la independencia de este bien inmaterial y de los bienes tangibles que les son otorgados a los concesionarios con el fin de llevar a cabo el servicio público en cuestión. Y para eso no solo haremos eco de los elementos de la rama jurídica estudiada, sino también de lo desarrollado por la contabilidad y por la normativa impositiva que nos ocupa. Puntualizamos lo siguiente:

- Según la doctrina administrativa citada, los bienes de las empresas concesionadas no pertenecen al dominio público del Estado sino al dominio privado del concesionario, aunque están sometidos a un régimen diferencial, mientras están afectados a la prestación del servicio público. En este caso, la Administración guarda para sí el “poder de policía” frente a los bienes y ante el servicio público prestado, donde la titularidad pierde su fuerza.
- La titularidad de los bienes concesionados es del Estado, aunque el “señorío” que procede de la misma es totalmente relativo. Aquí prevalece la dominialidad que poseen las empresas concesionarias, toda otra afirmación en contra al respecto respondería a una concepción clásica o a una postura civilista, fuera de los preceptos modernos de la Administración actual. Esto es una excepción al derecho común, según la doctrina francesa, por haber, en este caso, un “régimen jurídico diferencial”, un “patrimonio indisponible”, según los autores italianos.
- Si las autoridades de aplicación en estos ámbitos (que son los expertos en la materia de la concesión que se trate) fijan determinados plazos de vida útil para los bienes concesionados, éstos deben necesariamente ser tenidos en cuenta, no porque prevalezcan sobre la normativa fiscal, sino porque son parámetros muy ponderables a la hora de la fijación del plazo en que deben amortizarse los bienes.
- Si estas autoridades fijan determinados plazos de vida útil de los bienes y de ese modo establecen la fórmula polinómica que las empresas concesionarias utilizan para sus tarifas (y, por lo tanto, para la determinación de las utilidades de la compañía), si estos plazos son objetados (y luego modificados) por la AFIP, cambiando el impuesto a las ganancias de la empresa, aquí al verse variada la renta, la empresa podría utilizar la

presunta. Se analizará, de esta manera, cuál es la naturaleza del bien cedido por el Estado (bienes muebles amortizables, inmuebles, etc.) y se encuadrarán en el inciso correspondiente.

denominada “teoría de la imprevisión”, puesto que habría alteraciones en la ecuación económica contractual de la concesionaria.

- En las concesiones de servicios públicos, la responsabilidad del “contenido” de la misma no le corresponde al concesionario sino al concedente, por lo que hay en este vínculo un “derecho subjetivo perfecto” que debe defenderse ante arbitrariedades de la Administración, puesto que, como se dijo, el Estado es “uno solo”. Ante cambios en este sentido, debería haber un resarcimiento o reconocimiento compensatorio por lesiones ante medidas unilaterales de la Administración, como por ejemplo, un ajuste en las tarifas.

- Al estar en juego la valuación de importantes bienes materiales, la “pericia técnica” debería ser obligatoria. Aquí vale más la apreciación de los expertos que cualquier arbitrariedad normativa. Incluso en este punto, nos tomamos el atrevimiento de disentir con uno de los más destacados referentes del país respecto del impuesto a la renta, el Dr. Reig, porque no creemos acertada la expresión en su obra que dice: *“la ley y el reglamento sólo dan normas generales sobre cómo establecer los coeficientes de amortización (...) ello revela una despreocupación no justificada de la repartición, que debería estudiar la vida útil de los distintos tipos de bienes y confeccionar tablas al acceso de los contribuyentes, para así proporcionarles los elementos que les permitan efectuar de la manera más firme y segura sus declaraciones juradas”*²⁵². La vida útil de los bienes debe ser establecida (y justificada) por cada contribuyente de acuerdo a la actividad, la situación, las características del bien, etc. Ninguna tabla ni expresión taxativa podría acercarse al verdadero valor de la depreciación anual, aun a costa de no hacer más sencilla la verificación de las mismas a la Administración. En las amortizaciones impositivas, lo que importa es la vida útil de los bienes en cuestión, más que cuestiones exógenas, y la misma debe estar en función de la afectación de los bienes a la obtención de ganancias gravadas.

- De acuerdo con el pronunciamiento de la Procuración del Tesoro (con el que coincidimos), base de los dictámenes estudiados, bajo el principio de la realidad económica, los bienes materiales utilizados por las concesionarias deben ser expuestos, valuados y amortizados como bienes de uso para la compañía durante el tiempo contractual.

- Respecto de la valuación del derecho de concesión como bien inmaterial, no es razonable la utilización del “costo histórico”, aunque sí podría utilizarse el mismo a modo de “límite inferior”, menos del cual no podría valuarse ningún bien. La valoración debe hacerse a “valores corrientes”, donde un método adecuado podría ser el Valor de Utilización Económica (V.U.E.), lo que estaría en consonancia con las NIC’s estudiadas.

- Cuando una concesión es adquirida a un precio nulo o simbólico mediante una “subvención” del gobierno, debe valuarse a su valor corriente en el activo, y la contrapartida será el resultado gravado por el impuesto a la renta. Para no generar un exceso del cargo del gravamen en el primer ejercicio se debe analizar la conveniencia de establecer un prorrateo frente a la imputación del resultado, que podría ser de 5 años para, de esta manera, hacer un cargo diferido que, luego de las amortizaciones, formaría parte de la base imponible del tributo.

- Para la valuación del intangible en los impuestos a la renta y sobre el patrimonio, debe requerirse el análisis de los expertos, trabajo semejante a las pericias técnicas de los bienes de uso. En el estudio en cuestión se deberán tener en cuenta los aspectos específicos que al respecto fueran identificados tanto por las FASB (el uso que le espera dar la compañía, la vida útil de los bienes relacionados, disposiciones contractuales, efectos de la obsolescencia, la demanda, la competencia, el mantenimiento requerido, etc.) como por los factores esbozados por la OCDE (la zona geográfica del intangible, el capital invertido, los derechos del concesionario, el período durante el cual el intangible tendrá valor económico efectivo).

²⁵² Ver Reig, Enrique: Op. Cit. 49, pág. 494.

- En el impuesto a las ganancias, las amortizaciones de los derechos de concesión, valuados según los parámetros mencionados, serán deducibles de acuerdo al plazo contractual.
- En el impuesto a la ganancia mínima presunta, estos derechos serán valuados, según estas mismas pautas, pero con la deducción de las amortizaciones acumuladas y disminuida la proporción quinquenal de la que hablamos más arriba. Además, sería conveniente incluir a este activo dentro de la categoría de “bienes no computables” del artículo 12 de la ley del gravamen (al igual que los bienes muebles amortizables de primer uso y las inversiones en la construcción de nuevos edificios y mejoras) para el ejercicio fiscal en que se otorgue la concesión y en el siguiente.
- Para las empresas que hasta el momento se han regido por lo que dice la normativa vigente deberá tenerse en cuenta que, de tratarse de concesiones ya otorgadas y contabilizadas a un valor inferior al propuesto en el presente (o no contabilizadas por tratarse de una “subvención gubernamental”) las compañías en cuestión se encontrarán liberadas de todo reclamo por los períodos ya presentados y pagados en tiempo y forma (en función de la “doctrina del efecto liberatorio del pago”²⁵³). Obviamente no se computará amortización alguna sobre los derechos de concesión no contabilizados, pero sí se detraerá de la ganancia gravada la amortización de los bienes de uso transferidos con la concesión, en la medida en que hayan sido recibidos por la compañía mediante el pago de un precio o como aporte en el patrimonio neto. La amortización de estos bienes materiales se hará, como se dijo, en función de su vida útil probable, apoyada en informes de expertos.

b. Proposición de modificaciones en la legislación vigente respecto de la valuación y las amortizaciones de las concesiones

Tal como venimos anticipando, como consecuencia de lo desarrollado, debería modificarse la normativa vigente en nuestro país: la ley del impuesto a las ganancias y a la ganancia mínima presunta, y sus respectivos decretos reglamentarios. Estos cambios, en algunos casos implicarían agregar nuevos artículos que contemplen las situaciones planteadas en torno a los activos intangibles y los bienes materiales cedidos, y en otros casos se hace necesario simplemente adecuar los artículos existentes y preservar, de modo armónico, el desarrollo de esas leyes y decretos mencionados. Entendemos que esta normativa mencionada se encuentra mayormente enfocada hacia los “activos intangibles comerciales”, “obtenidos o adquiridos a un precio” y “objeto del comercio en el mercado”. Por lo tanto, proponemos cambios en la legislación intentando la adecuación de estas normas, para que contemplen las previsiones de los activos intangibles como los derechos de concesión “administrativos”. Creemos que no es conveniente la redacción de artículos específicos respecto de intangibles recibidos en concesión a modo “gratuito” por parte del Estado, situación que intentamos alcanzar con las modificaciones a los artículos ya existentes y la creación de algunos nuevos pero siempre dentro del marco de los inmateriales a nivel general.

Los artículos en cuestión deberían quedar redactados como sigue²⁵⁴:

²⁵³ La “doctrina del efecto liberatorio del pago” consta del resultado liberador dado por la cancelación de la obligación tributaria efectuada de conformidad con la legislación vigente a ese momento. Hay varios fallos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación que han tratado esta teoría: “Kraus, Justin” del 20/11/1973; “Angel Moiso y Cía. S.R.L.” del 24/11/1981; “Insúa, Juan Pedro” del 1/10/1987; “Bernasconi S.A. s/Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires” del 12/11/1998.

²⁵⁴ Lo resaltado en “**negrita**” y “*cursiva*” son los artículos (o la parte de éstos) que se agregan o modifican al actual texto ordenado de la ley o decreto en cuestión.

“Artículo 51.1: Para practicar el balance impositivo los bienes intangibles (llaves, marcas, patentes, derechos de concesión y activos similares) deberán computarse los importes que se determinen conforme las siguientes normas:

a) Bienes adquiridos u obtenidos a valores “razonables”: al valor de adquisición – incluidos los gastos necesarios para efectuar la operación – actualizado desde la fecha de compra hasta la fecha de cierre del ejercicio. Se considerarán valores “razonables” aquellos que surjan del análisis de pericias técnicas o de la valoración del activo inmaterial según cálculos económicos dependientes del tipo de bien que se trate, de acuerdo a lo que establezca la reglamentación.

b) Bienes adquiridos u obtenidos a precios nulos o simbólicos o a valores inferiores a los “razonables”: al valor “razonable” según lo definido en el punto anterior. La diferencia entre dicho valor y su costo se considerará renta gravada en el período de adquisición del bien intangible y será prorrateado en 5 (cinco) períodos fiscales, a opción del contribuyente.

A los fines de la actualización prevista en el presente artículo, los índices a aplicar serán los mencionados en el artículo 89.”

“Artículo 60: Cuando se enajenen llaves, marcas, patentes, derechos de concesión y otros activos similares, la ganancia bruta se establecerá deduciendo del precio de venta el costo computable calculado según el artículo agregado a continuación del 55. El monto así obtenido se disminuirá en las amortizaciones que hubiera correspondido practicar, calculadas sobre el valor mencionado.

En los casos en que el enajenante sea un sujeto que deba practicar el ajuste por inflación establecido en el Título VI, será de aplicación lo previsto en el penúltimo párrafo del artículo 58.”

En cuanto a los aspectos que la reglamentación debe definir podría ser útil agregar un artículo a continuación del 75 del decreto reglamentario del impuesto a las ganancias, puesto que en esta parte de la norma se definen varios conceptos importantes que la ley menciona en torno a la valuación de los bienes amortizables, tal como “costo de la última compra”, “precio de la última venta”, “costo en plaza”, “valor en plaza”, etc. Por este motivo, desde un punto de vista armónico, luego de estas definiciones conceptuales vinculadas con los bienes (en este caso, de cambio), podría ser útil encontrar ahora los conceptos necesarios para la determinación del valor de los bienes inmateriales.

“Artículo 75.1: A los fines del artículo agregado a continuación del 55 se entenderá por valor “razonable” aquel que surja del análisis de pericias técnicas o de la valoración del activo inmaterial según cálculos económicos, de acuerdo a las siguientes normas:

a) Bienes intangibles como marcas, patentes, derechos de concesión, franquicias: a su valor neto de realización, valor de utilización económica u otro método valorativo idóneo que contemple su valor actual a partir de parámetros como el uso que le espera dar la compañía, la vida útil de los bienes relacionados, disposiciones contractuales, efectos de la obsolescencia, la demanda, la competencia, el mantenimiento requerido, la zona geográfica del intangible, el capital invertido, los derechos que surgen del activo en cuestión, el período durante el cual el intangible tendrá valor económico efectivo, etc.

b) Otros bienes intangibles como gastos de organización, costos preoperativos, cargos diferidos: a su costo histórico, actualizado según los índices mencionados en el artículo 89 de la ley.”

En lo referente a las amortizaciones de los intangibles, el artículo 81 de la ley que establece en su inciso f) la deducción de tal cargo para los bienes inmateriales que tienen un plazo de duración limitado, no debería sufrir alteraciones. Pero sí el artículo 128 del decreto reglamentario, que otorga determinadas pautas en este tópico. Según nuestra opinión, debería quedar redactado como sigue:

*“Artículo 128: La amortización prevista en el inciso f) del artículo 81 de la ley, solo procederá respecto de los intangibles adquiridos u obtenidos por medio de una **“subvención gubernamental”** cuya titularidad **respecto del intangible** comporte un derecho que se extingue por el transcurso del tiempo.*

*Con el fin de establecer las amortizaciones deducibles, el costo **computable de los referidos bienes inmateriales establecido según el artículo agregado a continuación del 55 de la ley** se dividirá por el número de años que, legalmente, resulten amparados por el derecho que comportan. El resultado así obtenido será la cuota de amortización deducible, resultando aplicable a efectos de su determinación y cómputo, en lo pertinente, las disposiciones contenidas en los artículos 84 de la ley y 125 y 126 de este reglamento.”*

Otro aspecto a tener en cuenta en el impuesto a las ganancias es la amortización de los bienes materiales vinculados con los derechos de concesión: la deducción debe sostenerse en una base idónea de cálculo de la vida útil de los mismos. El monto importante de los bienes concedidos hace indispensable la realización de pericias técnicas. Para establecer normativamente esto, el artículo 84 de la ley del impuesto quedaría:

“Artículo 84: En concepto de amortización impositiva anual para compensar el desgaste de los bienes -excepto inmuebles- empleados por el contribuyente para producir ganancias gravadas, se admitirá deducir la suma que resulte de acuerdo con las siguientes normas:

1) *Se dividirá el costo o valor de adquisición de los bienes por un número igual a los años de vida útil probable de los mismos. La Dirección General Impositiva podrá admitir un procedimiento distinto (unidades producidas, horas trabajadas, etcétera) cuando razones de orden técnico lo justifiquen. **La vida útil probable en los bienes de importante envergadura debe ser sustentada por un estudio o pericia técnica avalada por profesionales independientes. Se considerarán bienes de importante envergadura los que superen los importes que establezca la reglamentación.***

2) *A la cuota de amortización ordinaria calculada conforme con lo dispuesto en el apartado anterior, o a la cuota de amortización efectuada por el contribuyente con arreglo a normas especiales, se le aplicará el índice de actualización mencionado en el artículo 89, referido a la fecha de adquisición o construcción que indique la tabla elaborada por la Dirección General Impositiva para el mes al que corresponda la fecha de cierre del período fiscal que se liquida. El importe así obtenido será la amortización anual deducible.*

*Quando se trate de bienes inmateriales amortizables la suma a deducir se determinará aplicando las normas **que fije la reglamentación.***

A los efectos de la determinación del valor original de los bienes amortizables, no se computarán las comisiones pagadas y/o acreditadas a entidades del mismo conjunto económico,

intermediarias en la operación de compra, salvo que se pruebe una efectiva prestación de servicios a tales fines”.

En este punto, a los fines de considerar “bienes de importante envergadura” la reglamentación podría fijar valores absolutos o relativos en función del patrimonio neto de cada compañía, o una combinación de ambos.

En cuanto al gravamen al patrimonio estudiado, la ley del impuesto a la ganancia mínima presunta debe modificarse como sigue:

“Artículo 4: Los bienes gravados del activo en el país deberán valuarse de acuerdo a las siguientes normas: (...)

*Inciso i): Los bienes inmateriales (llaves, marcas, patentes, derechos de concesión y activos similares): **según lo establecido para su valuación en el impuesto a las ganancias. De valuarse por su costo de adquisición u obtención, o valor a la fecha de ingreso al patrimonio, se le aplicará el índice de actualización mencionado en el artículo 14, referido a la fecha de adquisición, inversión o de ingreso al patrimonio, que indica la tabla elaborada por la citada Dirección General Impositiva con arreglo a las normas previstas en dicho artículo.***

De los valores determinados de acuerdo con lo dispuesto en el párrafo precedente se detraerán, en su caso, los importes que hubieran sido deducidos, conforme a las pertinentes disposiciones de la Ley de Impuesto a las Ganancias, texto ordenado en 1997 y sus modificaciones”.

También debería incluirse como “bienes no computables” el valor de los derechos de concesión en el año de obtención y en el siguiente, para incentivar este tipo de actividades y no castigar fuertemente los primeros ejercicios. De este modo, el artículo 12 quedaría redactado como sigue:

“Artículo 12: A los efectos de la liquidación del gravamen no serán computables: (...)

d) el valor de los derechos de concesión valuados según las pautas del impuesto a las ganancias, en el ejercicio en que se otorga la concesión y en el siguiente”.

BIBLIOGRAFÍA

- Alchourrón y Bulygin: *"Análisis lógico y Derecho"*, Centro de Estudios Constitucionales, Madrid, 1991.
- Amadeo, José Luis: *"La concesión de los servicios públicos según la jurisprudencia de la Corte"*, Editorial Ad-Hoc, Buenos Aires, 1999.
- Amaro, Alejandro: *"¿Las PC se amortizan impositivamente en 10, 15 o 20 años?"*, Errepar, Buenos Aires, 2005.
- Amoros Rica, Narciso: *"El problema fiscal de las amortizaciones"*, Volumen XX años de actividad del Centro de Estudios Tributarios y Económicos, Madrid, 1981.
- Amoros Rica, Narciso: *"Ingresos computables y partidas deducibles"*, RDFHP N° 147, Madrid, 1980.
- Arimany Lamoglia, Esteban: *"La reversión de instalaciones en la concesión administrativa de servicio público"*, Ed. Bosch, Barcelona, 1960.
- Atchabahian, Adolfo: *"Régimen jurídico de la gestión y del control en la Hacienda Pública. Tratado sobre la ley 24.156 y las de contabilidad y de obras públicas"*, Ed. Depalma, Buenos Aires, 1996.
- Basualdo, Aspiazú y otros: *"El proceso de privatización en la Argentina"*, Universidad Nacional de Quilmes, Buenos Aires, 2002.
- Bielsa, Rafael: *"Compendio de Derecho Público, Constitucional, Administrativo y Fiscal"*, Tipografía Llordén SRL, Buenos Aires, 1952.
- Biondi, Mario: *"Combinaciones de negocios"*, Errepar, Buenos Aires, 2003.
- Biondi, Mario: *"Manual de contabilidad superior. Técnica de valuación"*, Ediciones Macchi, Buenos Aires, 1972.
- Bulit Goñi, Enrique: *"Sobre las tasas y los precios públicos"*, La información, Tomo LXV, Buenos Aires, 1992.
- Campagnale, Catinot y Parrondo: *"El impacto de la tributación sobre las operaciones internacionales"*, La Ley S.A., Buenos Aires, 2000.
- Castiñeira Basalo, Manuel: *"Balances con fines contables e impositivos. Semejanzas y diferencias"*, Doctrina Tributaria Errepar, Buenos Aires, 1º parte: noviembre de 1999, 2º parte: mayo de 2001.
- Chalupowicz, Daniel: *"Introducción a U.S. G.A.A.P. Principios de contabilidad generalmente aceptados"*, Osmar D. Buyatti Librería Editorial, Buenos Aires, 1997.
- Comisión de Estudios sobre Contabilidad: *"Bienes Intangibles"*, Universo Económico, Buenos Aires, 1994.
- Condoleo, Roberto: *"¿Un nuevo criterio para fijar la vida útil de los bienes de uso?"*, Artículo publicado en *Ámbito Financiero* del 10 de mayo de 2005.
- Cordeiro Mesquita, María: *"Imposición del ingreso derivado de la provisión de tecnología. Informe Nacional de Portugal"*, Congreso N° 51 de la Asociación Fiscal Internacional, Cahiers de Droit Fiscal International, Nueva Delhi, India, 1997.
- Delgado Gómez, Antonio: *"Amortización, provisión y previsión en el impuesto de sociedades"*, Ed. Deusto, Bilbao, 1991.
- Deloitte & Touche LLP: *"Goodwill and other intangible assets Accounting Manual"*, Deloitte Development LLC, USA, 2006.
- Deloitte & Touche LLP: *"Goodwill and other intangible assets Guidance: Questions & Answers"*, Deloitte Development LLC, USA, 2006.
- De Reina Tartièrre, Gabriel: *"La tipicidad de los derechos reales"*, Editorial La Ley, Buenos Aires, 2004.

- Díaz Sieiro, Horacio y otros: *"Procedimiento Tributario. Ley 11.683"*, Ediciones Macchi, Buenos Aires, 1996.
- Diez, Manuel: *"El acto administrativo"*, Ciudad Argentina, Buenos Aires, 2001.
- Domínguez Berruela de Juan, Miguel: *"El incumplimiento en la concesión de servicio público"*, Ed. Montecorvo, Madrid, 1981.
- Dromi, Roberto: *"Derecho Administrativo"*, Ciudad Argentina (7° Edición actualizada), Buenos Aires, 1998.
- Dromi, Roberto: *"Manual de Derecho Administrativo"*, Editorial Astrea, Buenos Aires, 1996.
- Dromi, Roberto: *"Empresas Públicas de Estatales a Privadas"*, Ediciones Ciudad Argentina, Buenos Aires, 1997.
- Escola, Héctor: *"Tratado integral de los contratos administrativos"*, Ed. Depalma, Buenos Aires, 1979.
- Fanelli Evans, Guillermo: *"La concesión comercial y la de derecho administrativo (otras diferencias)"*, Editorial La Ley, Buenos Aires, 2000.
- Fanelli Evans, Guillermo: *"La necesidad de recrear confianza y los derechos reales administrativos"*, Editorial La Ley, Buenos Aires, 2003.
- Farrando y Martínez: *"Manual de Derecho Administrativo"*, Ed. Depalma, Buenos Aires, 1996.
- Fernández, Luis: *"Imposición sobre la renta personal y societaria"*, Editorial La Ley, Buenos Aires, 2002.
- Fernández Ruiz, Jorge: *"Régimen jurídico de concesiones de radio y televisión"*, Universidad Nacional Autónoma de México, publicado en la página web de la institución: <http://www.bibliojuridica.org>
- Fiorini, Bartolomé: *"Derecho Administrativo"*, Tomo II, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1976.
- Fiorini, Bartolomé: *"Manual de Derecho Administrativo"*, 1° parte, La Ley Sociedad Anónima, Editora e Impresora, Buenos Aires, 1968.
- Fowler Newton, Enrique: *"Contabilidad superior"*, tomo II, Ediciones Macchi, Buenos Aires, 1995.
- García Arias, Jorge: *"Un nuevo marco de análisis para los bienes públicos: la teoría de los bienes públicos globales"*, Estudios de Economía Aplicada, Madrid, 2004.
- García Belsunce, Horacio: *"Tratado de Tributación. Derecho Tributario"*, Tomo I, volumen 2, Editorial Astrea, Buenos Aires, 2003.
- García de Enterría y Fernández: *"Curso de derecho administrativo"*, Tomo II, Civitas, Madrid, 1982.
- García Novoa, César: *"Las amortizaciones en el impuesto sobre sociedades. Tratamiento jurídico-tributario"*, Marcial Pons, Ediciones Jurídicas SA, Madrid, 1994.
- García Vizcaíno, Catalina: *"Derecho Tributario"*, tomo I, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1999.
- García y Scalone, *"La inversión en bienes de uso y los intereses no deducibles. Análisis de las restricciones a la deducibilidad impositiva de los intereses originados en deudas incurridas para la adquisición de bienes de capital"*, 8° Congreso Tributario, Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Capital Federal, Tomo I, Pinamar, 2000.
- García, Fernando: *"Conflictos en el modo de calcular amortizaciones de bienes de uso"*, Errepar, Buenos Aires, 2006.
- Gascón Abellán: *"Los hechos en el derecho. Bases argumentales de la prueba"*, Editorial Marcial Pons, 2° edición, España, 2004.
- Gebhardt y Litvak: *"El impuesto a la ganancia mínima presunta"*, Errepar, Buenos Aires, 1999.
- Gebhardt y Litvak: *"El impuesto sobre los bienes personales"*, Errepar (2° edición ampliada y actualizada), Buenos Aires, 2003.

- Godoy, Norberto: *“Teoría General del Derecho Tributario”*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1992.
- González Pérez, *“Los derechos reales administrativos”*, Civitas, Madrid, 1989.
- Gordillo, Agustín: *“Después de la Reforma del Estado”*, Fundación de Derecho Administrativo (2° Edición), Buenos Aires, 1998.
- Gordillo, Agustín: *“Tratado de derecho administrativo”*, Tomo I, Fundación de Derecho Administrativo (8° Edición), Buenos Aires, 2004.
- Grecco, Carlos Manuel: *“Régimen de la Administración Pública”*, Revista de Derecho Administrativo Año N° 6, Editorial Depalma, Buenos Aires, 1962.
- Ildarraz, Zarza Mensaque, y Viale: *“Derecho Constitucional y Administrativo”*, Editorial Eudecor, Buenos Aires, 1999.
- Jarach, Dino: *“Finanzas Públicas y Derecho Tributario”*, Ed. Cangallo, Argentina, 1985.
- López del Carril, Gonzalo: *“Motivos por los cuales no se pueden aplicar los derechos reales administrativos para generar confianza en los inversores”*, Editorial La Ley, Buenos Aires, 2003.
- López, Luis: *“A propósito de los bienes afectados a la prestación del servicio público de distribución y transporte de gas natural”*, Editorial La Ley, Buenos Aires, 2002.
- Lorenzetti, Ricardo: *“Tratado de los contratos”*, Rubinzal Culzoni, Buenos Aires, 1999.
- Macón, Jorge: *“Economía del Sector Público”*, Mc Graw-Hill/Interamericana, Colombia, 2001.
- Mairal, Héctor: *“La doctrina de los propios actos y la Administración Pública”*, Ed. Depalma, Buenos Aires, 1994.
- Marienhoff, Miguel: *“Tratado de Derecho Administrativo”*, Tomo I, Abeledo-Perrot (3° Edición actualizada), Buenos Aires, 1982.
- Marienhoff, Miguel: *“Tratado de Derecho Administrativo”*, Tomo II, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1966.
- Marienhoff, Miguel: *“Tratado de Derecho Administrativo”*, Tomo III-B, Abeledo-Perrot (4° Edición actualizada), Buenos Aires, 1994.
- Marienhoff, Miguel: *“Tratado de Derecho Administrativo”*, Tomo V, Abeledo-Perrot (3° Edición actualizada), Buenos Aires, 1992.
- Mayer, Otto: *“Derecho administrativo alemán”* (traducido por Heredia, Horacio y otro), Ed. Acayú, Buenos Aires, 1954.
- Mestre Delgado, Juan Francisco: *“La extinción de la concesión de servicio público”*, Editorial La Ley, Madrid, 1992.
- Muñoz Machado, Santiago: *“Servicio público y mercado”*, Tomo II, Ed. Civitas, Madrid, 1998.
- Musgrave y Musgrave: *“Hacienda Pública Teórica y Aplicada”*, Mc. Graw-Hill (5° edición), España, 1999.
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico: *“Modelo de convenio fiscal sobre la renta y el patrimonio”*, Comité de Asuntos Fiscales, traducción al español realizada por el Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1995.
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico: *“Transfer Pricing guidelines for multinational enterprises and tax administrations”*, Centro de Publicaciones y de Información de la OCDE, Distrito Federal, México, 1995.
- Raimondi y Atchabahian: *“El impuesto a las ganancias”*, Ed. Depalma (3° Edición revisada y ampliada), Buenos Aires, 2000.
- Reig, Enrique: *“Impuesto a las ganancias”*, Ediciones Macchi (10° Edición) Buenos Aires, 2001.
- Rodríguez, Marcelo: *“Ganancias, Bienes Personales y Ganancia Mínima Presunta”*, Osmar D. Buyatti Librería Editorial (2° Edición ampliada y actualizada), Buenos Aires, 2004.

- Salomoni, Jorge: *“Teoría General de los Servicios Públicos”*, Ed. Ad-Hoc, Buenos Aires, 1999.
- Segura Ortega, Manuel: *“La racionalidad jurídica”*, Editorial Tecnos, Madrid, 1998.
- Taraborelli, Alejandro: *“Dominio público y dominio privado”*, Legislaw, 1999.
- Uckmar, Víctor: *“Curso de Derecho Tributario Internacional”*, Editorial Temis S.A., Bogotá, 2003.
- Vazquez y Bongianino de Salgado: *“Los intangibles y la contabilidad”*, Errepar, Buenos Aires, 2005.
- Vazquez y Bongianino de Salgado: *“Tratamiento de activos intangibles recibidos mediante una subvención gubernamental”*, Trabajo presentado en las XXV Jornadas Universitarias de Contabilidad, Facultad de Ciencias Económicas (UBA), Buenos Aires, 2004.
- Vernengo, Roberto: *“La interpretación literal de la ley”*, Abeledo-Perrot (2° Edición ampliada), Buenos Aires, 1994.
- Vicchi, Juan Carlos: *“El impuesto a la renta y el capital humano”*, Asociación Argentina de Estudios Fiscales, Buenos Aires, publicado en la página web de la institución: <http://www.aef.org.ar>
- Vicchi, Juan Carlos: *“Privatizaciones. Mitos y realidades”*, Valetta Ediciones, Buenos Aires, 1992.
- Viegas, Juan Carlos: *“La armonización de las normas contables en el Mercosur. Conceptos y alcances”*, Aplicación Tributaria S.A., Buenos Aires, 1997.