

**FEDERACIÓN ARGENTINA DE CONSEJOS PROFESIONALES  
DE CIENCIAS ECONÓMICAS.**

**Centro de Estudios Científicos y Técnicos**

**ÁREA SECTOR PÚBLICO**

**BIENES DE DOMINIO PÚBLICO  
EXPOSICIÓN Y VALUACIÓN**

**INVESTIGADOR:**

Dr. Fernando Roberto Lenardón.

Contador Público U.N.E.R.

Postgrado de Profesorado Universitario U.A.P.

Postgrado de Especialización Tributaria U.N.E.R.

Mat. Prof. Nº 2.139 C.P.C.E.E.R.

Investigador del CECYT en el Área Sector Público

José Rodó Nº 450. Paraná. Entre Ríos. CP 3100.

Tel./fax: 0343 – 4353061. E-mail: flenardon@arnetbiz.com.ar

**DIRECTOR DEL ÁREA:**

Dr. Pascual Alberto Torga. Contador Público. Licenciado en Economía

Lenardón, Fernando

Informe área sector público CECYT, bienes de dominio público : exposición y valuación. - 1a ed. - Ciudad Autónoma de Buenos Aires : FACPCE, 2015.

E-Book.

ISBN 978-987-1927-04-3

1. Ejercicio Profesional.

CDD 330.007

Fecha de catalogación: 20/03/2015

## Índice

<b>METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN</b> .....	3
<b>OBJETIVO DEL TRABAJO</b> .....	3
<b>INTRODUCCIÓN</b> .....	3
<b>I. CONCEPTOS GENERALES</b> .....	4
<b>1.1. BIEN PÚBLICO</b> .....	4
<b>1.2. DEFINICIÓN DE DOMINIO PÚBLICO</b> .....	5
<b>1.2.1. Dominio del Estado</b> .....	6
<b>1.2.2. Caracteres de su régimen jurídico</b> .....	7
<b>1.2.3. Finalidad del dominio público</b> .....	8
<b>1.3. BIENES DE DOMINIO PÚBLICO</b> .....	8
<b>1.3.1. Titulares</b> .....	9
<b>1.3.2. Régimen jurídico</b> .....	12
<b>1.3.3. Afectación</b> .....	12
<b>1.3.4. Deafectación tácita</b> .....	13
<b>1.3.5. Uso del dominio públicos</b> .....	13
<b>II. TRATAMIENTO CONTABLE</b> .....	15
<b>III. NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD PARA EL SECTOR PÚBLICO</b> <b>(NISCP)</b> .....	18
<b>III.1. NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD PARA EL SECTOR PÚBLICO 12</b> <b>(NICSP 12)</b> .....	18
<b>III.1.1. Alcance</b> .....	18
<b>III.1.2. Concepto de inventarios (o existencias)</b> .....	18
<b>III.1.3. Ejemplos de existencias en el sector público</b> .....	20
<b>III.1.4. Las existencias como componentes de los Estados Contables de las entidades del Sector Público</b> .....	20
<b>III.2. NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD PARA EL SECTOR PÚBLICO 17</b> <b>(NICSP 17)</b> .....	20
<b>III.2.1. Alcance</b> .....	21
<b>III.2.2. Bienes Públicos de Dominio Público (“activo de herencia” según traducción literal)</b> .....	22
<b>IV. RECONOCIMIENTO DE LOS BIENES DE USO</b> .....	24
<b>IV.1. ACTIVOS DE INFRAESTRUCTURA</b> .....	26
<b>IV.2. MEDICIÓN INICIAL DE LOS BIENES DE USO</b> .....	26
<b>IV.2.1. Componentes del Costo</b> .....	26
<b>V. ANÁLISIS Y PROPUESTA DE TRATAMIENTO CONTABLE Y VALUACIÓN</b> .....	27

## **METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN**

A partir de la incorporación de los bienes del dominio público en el inventario del Estado, sugerido por la Recomendación Técnica de Sector Público N° 1, emitida por la FACPCE en el año 2008 surge la necesidad de establecer criterios y parámetros para su identificación, valuación y registro.

De esta forma, la primera base documental de análisis fue la propia Recomendación, a la que se le sumó normativa técnica nacional e internacional, el análisis bibliográfico pertinente, y el cotejo con la realidad imperante, en función de la experiencia personal del investigador y la compulsa, intercambio de ideas y opiniones con otros profesionales de las ciencias económicas, funcionarios públicos y sobre todo de las contadurías generales provinciales.

## **OBJETIVO DEL TRABAJO**

La inclusión del concepto del devengado para los ingresos y su correlativo registro de créditos en el Activo del Estado de Situación Patrimonial con más la incorporación de los bienes de dominio público, supone un cambio de paradigma de la contabilidad pública, procurando orientarse hacia la determinación de las responsabilidades pertinentes por la procuración y mantenimiento del patrimonio del Estado, aspecto que hasta el momento no había estado entre las prioridades.

Claro que esto implica determinar las circunstancias, unidad de medida y valuación de los activos, como así mismo la definición conceptual del tipo de bienes que se ha de incorporar.

Esta investigación procurar generar la primera línea de estudio para que se inicie un análisis profundo acerca de este tema, procurando identificar la utilidad de esta información para la toma de decisiones.

## **INTRODUCCIÓN**

El Estado posee bienes que rigurosamente hablando son “sociales” antes que “estatales”, por cuanto están destinados al disfrute de toda la comunidad, y son utilizables por sus componentes sin discriminación.

Estos bienes surgen por causas naturales (p.ej., ríos, arroyos, lagos, costas y playas de mares, mar territorial, etc.) o artificiales (p.ej., calles, puertos, carreteras, puentes, canales de riego, plazas, parques, muelles, bibliotecas, etc.).

Atento a su destino, los bienes mencionados no pueden ser objeto de apropiación privada, ya sea por enajenación a los particulares o porque éstos los adquieran por el paso del tiempo. Ello surge explicado por el uso común que se le procura, en virtud del cual su apropiación por ciertos particulares con exclusión de los demás, ocasionaría un evidente perjuicio a la población.

Por regla general, la utilización de estos bienes por los particulares es gratuita pero, en ocasiones, el Estado puede exigir el pago de sumas de dinero para su uso particularizado, lo cual se materializa en forma de concesiones o autorizaciones de

uso, permisos, derechos de acceso o visita, etc. Esa alteración de gratuidad puede ser ejercida por el Estado en virtud de su poder de imperio. Tales ingresos son, por otra parte, de reducida importancia cuantitativa.<sup>1</sup>

## **I. CONCEPTOS GENERALES**

### **I.1. BIEN PÚBLICO**

De acuerdo con el art. 2311 de nuestro Código Civil, se llaman cosas a los objetos materiales susceptibles de tener un valor. Tales disposiciones son aplicables a la energía y a las fuerzas naturales susceptibles de apropiación.

Mientras, el art. 2312 define que los objetos inmateriales susceptibles de valor, e igualmente las cosas, se llaman "bienes". El conjunto de los bienes de una persona constituye su "patrimonio".

Nuestro Código Civil define a los bienes públicos de la siguiente manera:

**Artículo 2339.** Las cosas son bienes públicos del Estado general que forma la Nación, o de los Estados particulares de que ella se compone, según la distribución de los poderes hecha por la Constitución Nacional; o son bienes privados del Estado general o de los Estados particulares.

**Artículo 2340.** Quedan comprendidos entre los bienes públicos:

- 1º Los mares territoriales hasta la distancia que determine la legislación especial, independientemente del poder jurisdiccional sobre la zona contigua;
- 2º Los mares interiores, bahías, ensenadas, puertos y ancladeros;
- 3º Los ríos, sus cauces, las demás aguas que corren por cauces naturales y toda otra agua que tenga o adquiera la aptitud de satisfacer usos de interés general, comprendiéndose las aguas subterráneas, sin perjuicio del ejercicio regular del derecho del propietario del fundo de extraer las aguas subterráneas en la medida de su interés y con sujeción a la reglamentación;
- 4º Las playas del mar y las riberas internas de los ríos, entendiéndose por tales la extensión de tierra que las aguas bañan o desocupan durante las altas mareas normales o las crecidas medias ordinarias;
- 5º Los lagos navegables y sus lechos;
- 6º Las islas formadas o que se formen en el mar territorial o en toda clase de río, o en los lagos navegables, cuando ellas no pertenezcan a particulares;
- 7º Las calles, plazas, caminos, canales, puentes y cualquier otra obra pública construida para utilidad o comodidad común;
- 8º Los documentos oficiales de los poderes del Estado;
- 9º Las ruinas y yacimientos arqueológicos y paleontológicos de interés científico. (Art. según Ley 1771).

Ya desde las Leyes de Indias, se declaraba que los montes, pastos y aguas en América que no están concedidos a particulares, son cosas comunes a todos. Solórzano,<sup>2</sup> en el

---

<sup>1</sup> Villegas, Héctor B.: "Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario", 7ª edic. Edic. Depalma, Buenos Aires 1999, p. 54 y ss.

<sup>2</sup> Solórzano Pereira, Ivan: "Política Indiana", Libro VI, Cap. XI, pág. 11, España, 1668, Universidad de Sevilla: [www.fondosdigitales.us.es](http://www.fondosdigitales.us.es).

Libro 6, Capítulo 11, dice que el Rey de España se reservó siempre en América el dominio de los ríos como el dominio de las tierras.

En la mayor parte de los reinos de España, los ríos siempre han sido del dominio público, puesto que opinaban que todos los ríos, navegables o no, son de la mayor importancia por la multitud de usos necesarios a la vida, a la industria y a la agricultura, que puede hacerse de sus aguas, y que es conveniente a la paz, a los intereses generales, que el Estado sea el único propietario y regulador del uso de ellos.

Agrega nuestro Código, en su artículo 2341 que los particulares tendrán uso y goce de los bienes públicos del Estado o de los Estados, pero estarán sujetas a las disposiciones legales, sean federales o locales.

Por último, se establece en el art. 2342 que son bienes privados del Estado:

- 1º Todas las tierras que estando situadas dentro de los límites territoriales de la República, carecen de otro dueño;
- 2º Las minas de oro, plata, cobre, piedras preciosas y sustancias fósiles, no obstante el dominio de las corporaciones o particulares sobre la superficie de la tierra;
- 3º Los bienes vacantes o mostrencos, y los de las personas que mueren sin tener herederos, según las disposiciones de este código;
- 4º Los muros, plazas de guerra, puentes, ferrocarriles y toda construcción hecha por el Estado o por los Estados, y todos los bienes adquiridos por el Estado o por los Estados por cualquier título;
- 5º Las embarcaciones que diesen en las costas de los mares o ríos de la República, sus fragmentos y los objetos de su cargamento, siendo de enemigos o de corsarios.

Como vemos, los bienes del estado pueden corresponder a su dominio público o privado.

Los bienes del dominio público pertenecen al estado en su carácter de órgano político de la sociedad humana, y se encuentran en una situación muy peculiar, que no resulta descrita por la palabra dominio que aquí se usa con una significación enteramente diversa de la definición obrante en los códigos civiles. En cambio, los bienes del dominio privado del Estado son susceptibles de apropiación.

## **I.2. DEFINICIÓN DE DOMINIO PÚBLICO**

De acuerdo con el art. 2506 del Código Civil que venimos desgranando, el dominio es el derecho real en virtud del cual una cosa se encuentra sometida a la voluntad y a la acción de una persona. Agrega el art. 2508 que el dominio es exclusivo. Dos personas no pueden tener cada una en el todo el dominio de una cosa; mas pueden ser propietarias en común de la misma cosa, por la parte que cada una pueda tener.

La doctrina ha ensayado distintos criterios para llegar a una noción conceptual:

1. Primero se definió al dominio público como el conjunto de los bienes afectados al uso de todos;
2. luego, se agregó la idea de que el dominio público estaba constituido por los bienes no susceptibles de propiedad privada por su naturaleza. Así añadía la

idea del dominio público natural, a la par de la existencia de un dominio público establecido por la determinación de la ley;

3. Más adelantes, se desarrolló la doctrina moderna sobre la noción conceptual del dominio público, definiéndolo como un conjunto de bienes de propiedad del Estado, afectados por ley al uso directo o indirecto de los habitantes.

### **I.2.1. Dominio del Estado**

Se habla de dominio del Estado (Nación en su conjunto, o estados provinciales según el artículo 2339 del C.C.) como persona jurídica, que pueden formar parte de su dominio público o de su dominio privado. Los bienes del dominio público son los que se destinan al uso de todos los habitantes, o a un fin de utilidad común. Puede darse sobre ellos una concesión especial o permiso.

Para Bielsa,<sup>3</sup> el Estado ejerce un poder de policía sobre los bienes de dominio público, que no entran dentro de su derecho de propiedad. Los bienes del dominio público no son enajenables, ni embargables ni están sujetos a prescripción. Sólo pueden ser desafectados por ley, o por un acto administrativo autorizado por ley.

Hay bienes de dominio público natural, por ejemplo el mar territorial, o las aguas subterráneas (luego de la reforma de la Ley 17711), que son declarados de dominio público por ley pero tomando al bien tal como lo ofrece la naturaleza. En cambio, los bienes del dominio público artificial, son cosas creadas por el Estado y afectadas a un uso público, como una plaza, un camino o un puente.

Los bienes del dominio público del Estado están enumerados a lo largo de los nueve incisos que componen el artículo 2340 del Código Civil argentino (mares territoriales, hasta determinada distancia establecida por ley especial, mares interiores, bahías, puertos, ensenadas, ancladeros, los ríos y sus cauces, demás aguas que se usen para interés común, las aguas subterráneas dejando a salvo el derecho del propietario de extraer las aguas en la medida de su interés. También lo integran las playas marinas y las riberas internas de los ríos, los lagos navegables y sus lechos, las islas del mar territorial o de los ríos, o de los lagos navegables, que no sean de dominio privado; las calles, caminos plazas, puentes canales y otras obras públicas destinadas a utilidad general; los documentos oficiales de los poderes estatales y las ruinas y yacimientos de interés ara la ciencia).

Los recursos del mar territorial también integran el dominio público según la Ley de pesca N° 17500, siendo anteriormente cosas de nadie, susceptibles de apropiación por cualquiera. Sin embargo el Código Civil las sigue considerando de este último modo pues no ha sido modificado al respecto (art. 2527).

En tanto, el dominio privado está integrado por los bienes que menciona el artículo 2342 del Cód. Civil: las tierras sin dueño dentro de los límites del Estado; las minas; los bienes vacantes o mostrencos, y los de quienes no dejan herederos a su deceso; las construcciones hechas por el Estado; los bienes adquiridos por éste; y las embarcaciones y sus piezas cuando pertenezcan a enemigos o corsarios y diesen en sus costas. Los bienes del dominio privado son enajenables, pero pierden ese carácter cuando se afectan a un servicio público.

---

<sup>3</sup> Bielsa, Rafael. Derecho Administrativo, T.III. Ed. Depalma, Buenos Aires, 1856. 403 y ss.

Son bienes de dominio privado o patrimoniales todos aquellos que, estando destinados de un modo directo o indirecto al interés público, no revisten un carácter tal que lo subordine al régimen especial de los bienes dominiales. En esta categoría se encuentran los inventarios o existencias (de bienes de cambio y similares), bienes de uso, inversiones, etc.

Los bienes patrimoniales están enumerados en el Art. 2.342 del Código Civil y siguen, en cambio, el tratamiento propio de los bienes del derecho privado sirviendo así al interés público por vía instrumental, en virtud de haberlos destinado para producir una ganancia y consiguientemente concurrir al financiamiento de los gastos público. Así también se encuentran los edificios públicos de propiedad del Estado, los terrenos de propiedad del Estado, etc.

Además, se habla de un dominio internacional del Estado, expresión usada por el propio Vélez en la nota al artículo 2507, como poder de soberanía sobre sus bienes territoriales y de usarlo sin injerencias de naciones extranjeras.<sup>4</sup>

El uso del dominio público puede ser común o especial. Cada uno de esos usos presenta características propias. El uso común es el que pueden realizar todas las personas por su sola condición de tales, sujetándose a la obligación de observar las disposiciones reglamentarias dictadas por la autoridad competente. El uso especial es el que “[...] únicamente pueden realizar las personas que hayan adquirido la respectiva facultad conforme al ordenamiento correspondiente [...]. El uso especial podrá ser adquirido por cualesquiera de los medios que al efecto establezca o reconozca el ordenamiento jurídico [...]” vigente en el lugar.<sup>5</sup>

En tal sentido ha expresado la jurisprudencia: “A diferencia de lo que acontece con el uso común o general, el uso especial sobre una porción del dominio público no satisface en forma inmediata y principal, necesidades colectivas ni tiene por objeto el desarrollo de la personalidad humana con referencia al ámbito de la libertad; en otras palabras, no se trata de un derecho que corresponda al hombre en su calidad de tal. Teniendo en cuenta por finalidad acrecentar su esfera de acción y su poderío económico, la adquisición de este derecho supone, indispensablemente un acto expreso del Estado...”<sup>6</sup>.

El dominio público es el conjunto de bienes de propiedad del Estado afectados al uso público, directo o indirecto, de los habitantes y sometido a un régimen jurídico especial de derecho público. “[...] La existencia del dominio público [...] reconoce su verdadero fundamento en la condición de que tales bienes sirven a finalidades de interés público que, sin ellos, no podrían ser alcanzadas [...]”<sup>7</sup>.

### **1.2.2. Caracteres de su régimen jurídico**

El dominio público está sometido a un régimen jurídico especial del Derecho Público, caracterizado por su inalienabilidad e imprescriptibilidad, como también por hallarse sujeto a la policía que sobre él se ejerce y que se manifiesta con modalidades propias

---

<sup>4</sup> [www.derecho.laguia2000.com/parte-general/concepto-de-estado](http://www.derecho.laguia2000.com/parte-general/concepto-de-estado)

<sup>5</sup> Marienhoff, Miguel S. “Tratado del Dominio Público”, TEA 1960; p. 319 y ss.

<sup>6</sup> “Huerta, Manuel y otros c/Municipalidad de San Miguel de Tucumán”, ED, 104-667.

<sup>7</sup> Escola; Héctor “El Interés Público como fundamento del derecho administrativo”, Ed. Depalma, 1989; p. 204/205.

y específicas. Todos los bienes del dominio público tienen el mismo régimen jurídico especial, si bien adaptado a sus respectivas modalidades particulares.

El régimen jurídico especial requiere de una base legal. El régimen jurídico del dominio público es un régimen de excepción y de interpretación restrictiva. Como el dominio público debe quedar siempre a disposición del público, surge de ello la nota de indisponibilidad (esto es, que el Estado, en su carácter de propietario del bien, no puede disponer de él con el objeto de cambiar su afectación, suprimirla o enajenarlo). Este régimen de indisponibilidad del dominio público está caracterizado por dos signos fundamentales: la inalienabilidad y la imprescriptibilidad.

### **1.2.3. Finalidad del dominio público**

El dominio público se caracteriza por estar constituido por un conjunto de bienes destinados al uso directo o indirecto de la colectividad.

Solamente existe afectación al uso público directo cuando los particulares tienden a utilizar el bien directamente por sí mismos, no cuando su objeto final es utilizar el servicio público instalado sobre el bien. En éste último caso, nos encontramos con un bien afectado al uso público indirecto.

Cuando se trata del uso de los bienes del dominio público por los administrados, es necesario diferenciar los distintos tipos de utilización:

- Uso común: se ejerce por el público colectivamente y en forma anónima;
- Uso especial: reserva una porción exclusiva del dominio público al usuario.

Se distingue en doctrina entre los bienes afectados a uso público directo, dos clases distintas:

- Los afectados al uso directo y colectivo del público;
- Los afectados al uso directo, individual y privativo.

También existen bienes que están afectados en forma indirecta al uso de la colectividad, y una de esas formas de afectación es cuando ellos se destinan a un servicio público. Entonces, todos los bienes afectados a la prestación de un servicio público que presta el Estado, forman parte del dominio público.

Por último, también debe tenerse en cuenta que, de acuerdo con el art. 2522 CC, la propiedad de una cosa comprende virtualmente la de los objetos que es susceptible de producir, sea espontáneamente, sea con la ayuda del trabajo del hombre; como también de los emolumentos pecuniarios que pueden obtenerse de ella, salvo el caso que un tercero tenga el derecho de gozar la cosa y la excepción relativa del poseedor de buena fe.

## **1.3. BIENES DE DOMINIO PÚBLICO**

Son bienes de dominio público aquellas cosas muebles o inmuebles, que siendo de propiedad del Estado nacional o de los estados provinciales, o de los municipios, están destinados a satisfacer una finalidad de utilidad pública y librados al uso general y gratuito de todos los particulares.

“Son bienes de dominio público o dominiales los que por su naturaleza o por expresa disposición de una ley, sirven de manera directa (o inmediata), para satisfacer necesidades colectivas (o públicas). Tal satisfacción puede provenir:

- Del uso del bien mismo por parte de todos los ciudadanos (playas, carreteras, etc.);
- Por su utilización a los fines del ejercicio de un servicio público usufructuable por los ciudadanos (aeropuertos, acueductos, etc.);
- Por estar destinados a una utilización importante por parte de la colectividad, aunque esa exigencia excluya a los ciudadanos de posibilidad de goce (obras destinadas a la defensa)”<sup>8</sup>

Como ya dijimos, el art. 2.340 del Código Civil expresa cuáles bienes quedan comprendidos entre los bienes públicos.

A su vez, los bienes de dominio público se clasifican en:

- **Dominio público natural:** Dentro de esta categoría se encuentran los mares adyacentes e interiores, los ríos, las playas, lagos, etc., siendo la característica principal de estos bienes que son los provistos por la naturaleza y que hacen a la geografía propia de un territorio.  
Por otra parte, se caracterizan por la imposibilidad de ser valuados en dinero. Sin embargo, entiendo que no deben ser excluidos de los estados contables del Estado (aunque sea en forma enunciativa en el cuerpo de la información complementaria y notas), ya que demuestran que este último posee los medios para asegurar la vida económica del país.
- **Dominio público artificial:** Comprende los caminos, canales, puentes, plazas y, en general, las obras efectuadas por el Estado para utilidad y comodidad de los habitantes, como también las inversiones realizadas para su mejora. No deben activarse en el costo los gastos de conservación y mantenimiento de los mismos que no signifiquen un incremento real en su vida útil o capacidad de servicio, debiendo exponerlos como egresos del período.

Los criterios previstos por las Normas Internacionales de Contabilidad para el Sector Público son aplicables a los bienes del dominio privado pero no dicen prácticamente nada de los bienes del dominio público.

### **1.3.1. Titulares**

Se debate en la doctrina si titulares del dominio público son solo las entidades territoriales (Estado nacional, estados provinciales, municipios), o si pueden serlo otras entidades públicas no territoriales (entidades autárquicas, sociedades del Estado, etc.).

La tesis amplia considera que el Código adjudica el carácter de bienes del dominio

---

<sup>8</sup> Abdelnur, Gustavo Daniel: “Bienes del estado: criterios de valuación según normas internacionales de contabilidad para el sector público”. 4º Congreso Argentino de Administración Pública, Buenos Aires, agosto de 2007.

público a objetos que sirvan a una finalidad general, que pueden ser utilizados por el público en general, y pueden ser propiedad de sociedades del Estado, entidades autárquicas, etc., que tienen una personalidad jurídica distinta de la del Estado, sin que por ello pierdan su carácter de bienes del dominio público.

Otro importante sector de la doctrina considera que al menos en nuestro sistema jurídico, la atribución del dominio público está hecho solo en favor del Estado nacional, provincial y de las municipalidades, es decir, sujetos de base territorial. Así surge en nuestro código de los artículos 2339, 2340, 2345.

Por ellos las entidades autárquicas, sociedades del Estado, etc., tienen sobre las cosas de que se sirven un derecho de dominio sujeto a las reglas ordinarias del Código Civil.

Nuestro código alude en diferentes oportunidades al Estado nacional y a las provincias (estados particulares), como titulares del dominio público (arts., 2339, 2341, 2342, 2344).

La atribución del dominio al Estado nacional y a las provincias, se hace en base a la interpretación de las disposiciones de la Constitución Nacional.

Los bienes que integra el dominio público, mientras no sean desafectados y dejen de pertenecer a él, tienen las siguientes características:

#### **Los elementos del dominio público son 4:**

1. **Subjetivo:** se refiere al sujeto titular del dominio y hay dos teorías, una que sostiene que el titular es el Estado, seguida por Vélez basada en el derecho romano, y la otra que sostiene que el titular de dominio es el pueblo, representado por el Estado. Los titulares de los bienes de dominio público deben ser personas jurídicas públicas estatales, no son titulares los concesionarios y personas jurídicas públicas no estatales.
2. **Objetivo:** se relaciona con los objetos, bienes o cosas que integran el dominio público. Su caracterización legal se rige por los principios del derecho privado.

Bienes inmuebles integrantes del dominio público, son los bienes principales y accesorios. Se aplican los principios del derecho privado cuando los principios del derecho administrativo referente a esta materia lo permitan. En el derecho administrativo no siempre la cosa accesoria sigue la suerte de la principal. El bien accesorio integra el dominio público cuando es imprescindible para que se cumpla el fin del bien público.

Bienes muebles: éstos deben pertenecer a personas jurídicas públicas y tener aptitud para el uso directo o indirecto del público.

Semovientes: deben integrar una universalidad pública, creada para utilidad o comodidad común.

Objetos inmateriales y derechos: en cuanto a los derechos, entre otros se encuentran las servidumbres públicas, de acueducto, de sirga, etc. y en cuanto a los objetos inmateriales, el espacio aéreo y la fuerza hidráulica.

Universalidad pública: no sólo integran el dominio público las cosas inmuebles o muebles separadas o aisladas, sino también consideradas en su conjunto, siempre que todo pertenezca a un mismo sujeto y esté destinado a un fin único de utilidad común, ej. museos, bibliotecas.

3. **Elemento finalista:** nuestro ordenamiento jurídico, considera que el uso público puede ser directo o inmediato e indirecto o mediato. Parte de la doctrina sostiene que los bienes destinados al uso directo de la comunidad se encuentran dentro del dominio público y otra parte de la doctrina sostiene que tanto los bienes destinados al uso indirecto como los bienes destinados al uso directo, integran el dominio público. Lo cierto es que los bienes de dominio público están destinados al uso público.
4. **Elemento normativo:** los bienes del dominio público están sometidos a un régimen de derecho público, lo cual sólo resulta de una disposición de la autoridad competente, el Congreso. Es decir sólo existen bienes de dominio público por declaración legal. Corresponde a la legislación nacional decidir que bienes son públicos y cuales privados, la legislación local puede regular su uso y goce. El dominio público puede corresponder a la Nación o las provincias.

Recursos naturales: la C.N. reconoce el dominio originario a las provincias.

Hidrocarburos: la ley de federalización de hidrocarburos dispuso la transferencia del dominio público de estos por parte del Estado Nacional a las Provincias, en cuyos territorios se encuentran.

Patrimonio minero: el Acuerdo Federal Minero, reconoció a las autoridades provinciales como administradoras de dicho patrimonio en cada estado provincial, existe sobre ellos pleno dominio provincial.

Rutas: la legislación vigente posibilita la transferencia por convenio a jurisdicciones provinciales o municipales, de las rutas nacionales de interés provincial y de las redes de distribución de gas.

Yacimientos petrolíferos: se encuentra autorizada la cesión a las provincias en cuyo territorio se encuentran yacimientos petrolíferos abandonados o de escasas reservas.

Puertos: el P.E. puede transferir a las provincias a título gratuito, el dominio o administración de puertos.

Integran el dominio público: árboles de parques públicos, puentes construidos en carreteras o sobre cursos de agua.

No integran el dominio público, los peces existentes en aguas públicas ya que son del dominio privado del Estado.

Son de calidad pública dominial: documentos de archivos públicos, banderas de dependencias públicas, aeronaves y navíos de las fuerzas armadas, etc.

La declaración de carácter público o privado de las cosas es de competencia exclusiva de la Nación, mediante una ley formal. El acto administrativo no puede ser fuente

atributiva de dicho carácter. La administración sólo puede crear bienes que integren el dominio público artificial, como plazas, calles, monumentos, etc.

A nivel nacional la afectación puede hacerla el P.E. por acto administrativo.

En las provincias, la afectación la puede hacer la autoridad que designa cada constitución provincial.

### **1.3.2. Régimen jurídico**

Los bienes del dominio público se encuentran sometidos a un régimen jurídico especial con modalidades propias. Dicho régimen es único y esencial, pero se adapta a las características de cada bien. Este régimen es de excepción y de interpretación estricta y se ajusta a los siguientes principios:

- **Inalienabilidad:** su fundamento legal se encuentra en el C.C., esto no significa que se encuentran absolutamente fuera del comercio, se admite como excepción que sean gravados con servidumbres y otras cargas, siempre que dichos gravámenes sean compatibles con el destino de su afectación. Producida la desafectación, cuando pasa a ser bien privado del Estado, desaparece su carácter inalienable. Por ejemplo, los bienes de dominio público no pueden ser gravados con hipoteca, porque ésta constituye una posible enajenación y una institución propia del derecho privado, lo cual es incompatible con el régimen del dominio público
- **Imprescriptibilidad:** su fundamento legal se encuentra en el C.C., que establece que las cosas que están fuera del comercio son imprescriptibles. Troplong sostenía la existencia de cosas imprescriptibles:
  - Por sí mismas, a partir de su destino natural pertenecen a todo el mundo y no son susceptibles de apropiación, por ejemplo el mar.
  - En razón de su destino: estas admitirían la propiedad privada, pero a partir de su destino se encuentran fuera del comercio y afectadas al uso público, ejemplo los caminos.
  - En razón de las personas que las poseen: éstas pertenecen a personas privilegiadas contra las que no corre la prescripción.
- **Inembargabilidad:** los bienes del dominio público no pueden ser objeto de ejecución judicial ni tampoco embargados. Los jueces no pueden cambiar el destino de dichos bienes, es potestad exclusiva de la administración.

### **1.3.3. Afectación**

Consiste en consagrar un bien al dominio público.

**Bienes de dominio público natural:** la afectación es de pleno derecho. Su carácter proviene de una decisión adoptada por la ley, en función de los poderes del congreso, los bienes conservan ese carácter aunque la Administración decida darles un uso o explotación económica. Las islas son bienes del dominio público independientemente de su uso, el C.C. las reserva para el patrimonio público estatal pero la jurisprudencia admitió la posibilidad de su usucapión.

**Bienes del dominio público artificial:** además de la ley nacional de la que deriva su condición jurídica, se requiere un acto de afectación de la Administración (Nacional, Provincial o municipal).

**Para que la afectación tenga validez debe reunir los siguientes requisitos:**

- Asentimiento expreso o implícito de la autoridad competente.
- Título traslativo de dominio, en poder del Estado, del bien que se afecta. De todas formas el Estado es propietario de todos los bienes que integran el dominio público.
- La afectación debe ser actual, el bien real y afectado al uso o servicio público.

Competencia: en el caso del dominio público natural la autoridad competente es el Congreso. En el caso de los bienes de dominio público artificial, la afectación puede provenir del Congreso Nacional, las legislaturas provinciales o de los órganos municipales.

Será la misma competencia para el caso de desafectación.

#### **1.3.4 Desafectación tácita**

Tiene lugar cuando los bienes del dominio público dejan de tener ese carácter, a partir de un hecho exterior de la naturaleza o de una transformación en su estado externo, por obras realizadas por autoridad competente. Es decir la calificación del bien no cambia.

#### **1.3.5. Uso del dominio público:**

Como hemos esbozado al inicio, los bienes de dominio público pueden destinarse a:

- **Uso común:** aquel que pueden realizar todas las personas en forma directa, de manera individual o colectiva, siempre respetando las disposiciones dictadas por la autoridad competente, por ejemplo transitar por lugares públicos. Las características del uso común son:
  - **Libre:** el único límite aplicable es el que resulte del ejercicio de la policía administrativa.
  - **Gratuito:** como excepción en ciertos casos resulta oneroso, lo cual debe emanar de un texto legal, por ejemplo peaje en las rutas.
  - **Impersonal:** es decir para cualquier usuario.
  - **Ilimitado:** en el tiempo.

**Situación jurídica:** el particular posee un derecho subjetivo al uso común de los bienes públicos, siendo responsabilidad del Estado colocar dichos bienes en condiciones de ser utilizados sin riesgos, por los particulares.

- **Uso especial:** sólo pueden realizarlo las personas que hayan adquirido dicha facultad, de conformidad con la normativa vigente. Dicho uso no satisface necesidades colectivas. El uso especial tiene las siguientes características:
  - **Reglado:** deben reunirse los requisitos fijados por la autoridad competente para adquirir un derecho privativo de uso de los bienes del dominio público.
  - **Oneroso:** este carácter surge del acto administrativo que otorga el permiso o la concesión.
  - **Personal:** es sólo para determinados usuarios.
  - **Limitado:** es decir por un determinado período de tiempo.

### **Hay 3 formas de uso prioritario o especial:**

- **Permiso:** es un acto administrativo y unilateral que no reconoce valor alguno a la voluntad del administrado en su formación. El incumplimiento de la ley o condiciones establecidas produce la caducidad del permiso. Los permisos pueden revocarse sin derecho a resarcimiento, ejemplo instalación de puestos de diarios.
- **Concesión:** puede hacerse por acto administrativo o por contrato administrativo, este último se halla sometido a un régimen exorbitante. La Administración Pública decide, en forma unilateral su modificación, extensión, aplicación de sanciones, su revocación o sustitución del co-contratante. La revocación por razones de oportunidad, mérito y conveniencia si es indemnizable. En caso de otorgarse por acto administrativo, el Estado acuerda a favor del concesionario, un derecho subjetivo perfecto, exclusivo y estable de uso público, no delega potestades o prerrogativas.
- **Prescripción:** para Dromi es la tercer forma, la prescripción del uso de los bienes de dominio público es factible en el orden de los principios, se requiere que el Estado establezca los medios y las formas a través de una ley especial que son competentes para dictarla tanto el Estado Nacional como las provincias y los municipios.

**Formas de tutela del dominio público:** el Estado tiene dos formas de proteger su dominio:

- **Vía administrativa:** la Administración tiene el privilegio de ejercer su poder de policía sin acudir a la justicia.
- **Vía judicial:** la Administración puede optar por esta vía, promoviendo acciones petitorias o posesorias. En determinadas situaciones sólo podrá utilizar esta vía.
  - Cuando hay duda sobre el carácter público del bien.
  - Por delito penal cometido sobre el mismo.
  - Cuando se trata de mantener o recuperar la cosa y reparar los daños causados por el uso indebido.
  - También podrán utilizar esta vía los vecinos del bien de dominio público, contra particulares que impidan el uso de dicho bien a la comunidad

## **II. TRATAMIENTO CONTABLE**

Si bien la gestión del patrimonio estatal siempre ha formado parte de la contabilidad pública, nunca ha sido de los temas que se han priorizado en el estudio y, dentro de esto, los bienes de dominio público siempre se han descartado, salvo contadas excepciones.

La inclusión de este rubro en la Recomendación Técnica de Sector Público (RTSP, en adelante) N<sup>o</sup> 1 marca la preocupación de la profesión contable por incluir en los registros de la hacienda pública toda la información disponible y generar la posibilidad de establecer responsabilidad hacia los encargados de conservar no solo el patrimonio creado por el mismo Estado sino sobre todo aquel conjunto de bienes que la sociedad le ha delegado.

En este sentido, se extraen los ítems que serán considerados en este trabajo, que provienen de la RTSP N<sup>o</sup> 1, y que hacen mención asimismo a la calidad de la información que debe procurarse.

Como podrá apreciarse, tales conceptos son más abarcativos del título de la investigación por cuanto el documento técnico no hace distinciones respecto al dominio de los bienes públicos.

El Considerando de la norma técnica define en su acápite s) que, en la definición del “activo” se siguió el criterio integralista sobre todos los derechos y bienes de dominio público o privado de posesión estática o dinámica, receptado en la RT 16, incorporándole la finalidad de contribuir al desarrollo del cometido estatal y/o de la función administrativa;...”

Ingresando en la parte dispositiva (la Segunda Parte), su Introducción define que los Estados contables a los que se refiere este documento son aquellos informes contables preparados para uso de la propia Administración Pública y de terceros ajenos a la misma; teniendo entre otros objetivos, los de proveer información sobre el patrimonio del ente emisor a una fecha y su evolución económica y financiera.

El punto 4. Contenidos mínimos de los Estados Contables, incluye en su inciso a), la situación patrimonial a la fecha de dichos Estados, información que se repite al hablar de los Elementos que debe considerar la contabilidad para brindar información de los entes emisores.

Como obvia consecuencia de ello, uno de los Estados Contables básicos, lo constituye el Estado de Situación Patrimonial, cuya finalidad según la RTSP, es la de exponer los bienes y derechos con que cuenta la Administración Pública para hacer frente a los servicios que brindará a la comunidad, y sus obligaciones.

Surge de ello que los elementos relacionados directamente con la situación patrimonial, son:

- a) el activo;
- b) el pasivo; y
- c) el patrimonio neto.

Por constituir la materia que nos interesa, transcribimos el concepto de Activo definido por la norma:

#### 7.1.1. Activo

Conjunto de bienes del dominio público y del dominio privado, derechos y pertenencias, tangibles e intangibles, de propiedad del ente, como así también aquéllos en que éste tenga su disposición, como consecuencia de hechos ya ocurridos, de los que pueda derivar un potencial de servicio y/o beneficios económicos (tiene valor), con la finalidad de contribuir al desarrollo del cometido estatal y/o de la función administrativa.

Se considera que un activo tiene valor para un ente cuando posee aptitud para satisfacer necesidades públicas o para generar y/o representar, por sí o en combinación con otros bienes, un flujo positivo de efectivo o equivalente de efectivo. 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, pudiendo ser directa o indirecta.

Un activo tiene valor de cambio cuando existe la posibilidad de:

- a) canjearlo por efectivo o por otro activo;
- b) utilizarlo para cancelar una obligación; o
- c) consumirlo para satisfacer las necesidades de la comunidad.

Un activo tiene valor de uso, cuando el ente puede emplearlo en la prestación de servicios o en alguna actividad generadora de ingresos que sirvan para satisfacer las necesidades de la comunidad.

A su vez, el Glosario de Recomendación, brinda el concepto de bienes del dominio público, considerando así a los bienes de propiedad del Estado, afectados al uso común de los habitantes y sometidos a un régimen jurídico especial de derecho público. Son inembargables, imprescriptibles e inalienables.

En tanto, son bienes del dominio privado, aquellos pertenecientes a la Administración Pública para la satisfacción de necesidades colectivas y sobre los cuales ejerce el derecho de propiedad, similar al que los particulares tienen sobre sus bienes.

Estos bienes deberían ser valuados utilizando alguno de los criterios definidos en el acápite 9. de la misma norma. En ella, se determina que las mediciones contables periódicas de los elementos que cumplen las condiciones para ser reconocidos en los estados contables, pueden basarse en los siguientes atributos:

- a) para los activos:
  - costo histórico;
  - costo de reposición;
  - valor neto de realización;
  - valor actual del flujo futuro neto de fondos;

Tales criterios de medición contable deben basarse en los atributos que en cada caso resulten más adecuados para alcanzar los requisitos de la información contable enunciados en la Sección 5. (Requisitos de la información contenida en los estados contables) y teniendo en cuenta el destino más probable de los activos.

Estos requisitos, que debe cumplir toda información contable, son las que han dificultado hasta el momento, la inclusión de los bienes de dominio público en el Patrimonio estatal. Es que resulta sumamente complicado valorizar tal tipo de bienes. Es más, ninguno de estos cuatro criterios son linealmente aplicables para los bienes de dominio público de origen natural.

La definición de un parámetro de medición deberá considerar muy especialmente los principios de confiabilidad, ya que la información que se genere deberá ser creíble para sus usuarios, de manera que la acepten para tomar sus decisiones.

A fin de ser creíble, deberán presentarse descripciones y mediciones que guarden una correspondencia razonable con los fenómenos que pretenden describir, por lo cual no deben estar afectados por errores u omisiones importantes ni por deformaciones dirigidas a beneficiar los intereses particulares del emisor o de otras personas.

La búsqueda de la aproximación a la realidad es imperativa aunque se encuentren dificultades para lograrlo. La identificación de las transacciones y otros hechos que el sistema contable debe medir y un número importante de acontecimientos y circunstancias, como el reconocimiento del devengamiento de los recursos tributarios; la vida útil probable de los bienes de uso o el costo de satisfacer reclamos sociales, generan incertidumbre sobre hechos futuros, lo que obliga a efectuar estimaciones que, en algunos casos, se refieren a:

- el grado de probabilidad de que, como consecuencia de un hecho determinado el ente vaya a recibir o se vea obligado a entregar bienes o servicios;
- las mediciones contables a asignar sobre bienes o servicios a recibir o entregar.

Al practicar las estimaciones referidas, los emisores de estados contables deberán actuar con prudencia pero sin caer en un criterio meramente conservador.

En los estados contables deben reconocerse los elementos que cumplan con las definiciones presentadas en la Sección 6. (Elementos de los Estados Contables) y que tengan atributos a los cuales pueda asignárseles mediciones contables que permitan cumplir el requisito de confiabilidad descrito en la Sección 5.1.2. (Confiabilidad – Credibilidad).

Por último, se tendrá en cuenta lo definido en el acápite 8. Reconocimiento y medición de los elementos de los estados contables, al manifestar que los Activos y Pasivos que dejen de cumplir con las definiciones antes referidas no serán considerados en los estados contables. Se definirá si, en su caso, corresponde la aplicación de este criterio, ante la imposibilidad de determinar un criterio razonable y con base científico.

Desde luego que para la definición de la postura a seguir, se considerará lo determinado en la misma RTSP, que establece que son admisibles las desviaciones a lo prescripto por las normas contables profesionales que no afecten significativamente a la información contenida en los estados contables.

Se considera que el efecto de una desviación es significativo cuando tiene aptitud para motivar algún cambio en las decisiones que pudieren tomar algunos de los usuarios de los estados contables. Esto significa que solo se admiten las desviaciones que no induzcan a los usuarios a tomar decisiones distintas a las que probablemente

tomarían si la información contenida en los estados hubiera sido preparada aplicando estrictamente as normas contables profesionales.

Los problemas que habitualmente deben evaluarse a la luz del concepto de significación son:

- a) la omisión injustificada de elementos de los estados contables o de otras informaciones requeridas por las normas contables profesionales;
- b) la aplicación de criterios de medición contable distintos a los requeridos por las normas contables profesionales.

En la alternativa que no haya otra exponer los bienes de dominio público, que debe considerarse como residual a los fines de este trabajo, se establecerá la forma de exposición como Nota a los estados contables.

### **III. NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD PARA EL SECTOR PÚBLICO (NISCP)**

#### **III.1. NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD PARA EL SECTOR PÚBLICO 12 (NICSP 12)**

Esta norma, emitida por el Comité del Sector Público de la Federación Internacional de Contadores (IFAC), trata el tema específico de los inventarios o existencias (de bienes de cambio y similares).

Si bien este tipo de bienes no son analizados en la presente investigación, se extraen los conceptos que pueden utilizarse para completar el análisis de los bienes del Estado y, a la vez, otros de uso supletorio.

##### **III.1.1. Alcance**

La NICSP 12, párrafo 1, establece que una entidad que prepare y presente sus estados financieros bajo la base contable de devengado debe aplicar esta Norma en el contexto del sistema de costo histórico para contabilizar los inventarios, excepto:

- a) las obras en proceso, provenientes de contratos de construcción, incluyendo los contratos de servicio relacionados con ella (véase la NICSP 11 Contratos de Construcción);
- b) los instrumentos financieros;
- c) los inventarios procedentes del ganado, producción agrícola, ganadera y forestal y minas o vetas de mineral, que estén en poder de los productores, siempre que sean medidos a su valor neto de realización (VNR), de acuerdo con las prácticas tradicionales establecidas en ciertas industrias; y
- d) el trabajo en proceso de servicios que van a ser prestados recibiendo a cambio, directamente de los receptores de los mismos, una contraprestación nula o insignificante.

La NICSP 12 es aplicable a todas las entidades del Sector Público, excepto a las Empresas Públicas.

##### **III.1.2. Concepto de inventarios (o existencias)**

En el marco de la administración pública, el término inventario hace referencia “a aquella operación compleja mediante la cual se recuentan, clasifican, describen y, según el caso, valúan los elementos del patrimonio de una hacienda”<sup>9</sup>

Es un acto de control riguroso de los bienes del Estado, a efectos de asegurar su integridad, valuación y propiedad.

Según la NICSP 12, los inventarios son bienes cuya finalidad es ser transferidos a un tercero, en el estado en el que se encuentran o luego de ser sometidos a un proceso de transformación, con el fin de obtener una ganancia o satisfacer la prestación de un servicio, revistiendo también esta condición los consumidos en esta última.

Dada la similitud morfológica de los términos, y siendo tan distintos sus significados, para el caso de los bienes tratados por la NICSP 12 se utiliza la expresión “existencias (de bienes de cambio y similares)” o simplemente “existencias”.

No resulta adecuado identificarlas únicamente como bienes de cambio, tal como se hace en el Sector Privado, dado que en el Estado no solo podemos encontrar existencias que estén destinadas a ser vendidas, sino también otras a ser consumidas en la prestación de un servicio y para ser entregadas a cambio de un contraprestación nula o insignificante.<sup>10</sup>

A partir de aquí, se va a usar indistintamente la expresión “existencias de bienes de cambio y similares” o el término “existencias”,

Bajo el concepto antes expuesto, las existencias son reguladas por la NICSP 12 en cuanto a su tratamiento contable y valuación, norma que la define en su párrafo 6 como aquellos activos:

- a) en la forma de materiales o suministros, para ser consumidos en el proceso de producción;
- b) en la forma de materiales o suministros, para ser consumidos o distribuidos en la prestación de servicios.
- c) conservados para su venta, o distribución en el curso ordinario de las operaciones; o
- d) en proceso de producción de cara a tal venta o distribución.

Ejemplo de existencias de bienes de cambio y similares son: las viviendas construidas por el Estado para ser vendidas a la población, las mercaderías adquiridas por el Estado para ser entregadas a beneficiarios de planes sociales, etc.

A diferencia del sector privado, a nivel del sector público se admite la posibilidad que los inventarios sean distribuidos recibiendo a cambio de una contraprestación nula o insignificante, es decir sin el propósito de obtener una ganancia.

La NICSP 12, párrafo 7, establece que en muchas entidades del sector público las existencias de bienes de cambio y similares guardarán más relación con la prestación de servicios que con las mercaderías compradas y almacenadas para su venta o con

---

<sup>9</sup> Ale, Miguel Ángel: “Elementos de contabilidad pública”. Ed. La Ley SA, Buenos Aires, 2004, p. 22.

<sup>10</sup> Abdelnur, Gustavo Daniel: “Bienes del estado: criterios de valuación según normas internacionales de contabilidad para el sector público”. 4º Congreso Argentino de Administración Pública, Buenos Aires, agosto de 2007.

las producidas para la venta. En el caso de un suministrador de servicios, las existencias estarán compuestas por el costo de los servicios para los que la empresa no ha reconocido todavía el ingreso ordinario/recurso correspondiente.

No ingresan en la categoría de existencias, conforme el concepto descrito por la NICSP 12, los bienes destinados al uso del Estado en el cumplimiento de sus funciones (por ejemplo, las computadoras utilizadas en las reparticiones, los edificios públicos, etc. a los que se les aplica) y los inmuebles destinados a producir renta. Para estos últimos son de aplicación la NICSP 16 - Propiedades de inversión, la NICSP 17 - Propiedades, planta y equipos y la NICSP 21 - Deterioro de activos que no generan efectivo.

### **III.1.3. Ejemplos de existencias en el sector público**

Según el párrafo 8 de la NICSP 12, las existencias de bienes de cambio y similares en el sector público pueden incluir:

- a) municiones;
- b) materiales consumibles (ej., mercaderías, folletería, insumos de computación, útiles de oficina, etc.);
- c) materiales de mantenimiento (ej., artículos de limpieza, artefactos eléctricos, latas de pintura para los edificios ocupados por las reparticiones);
- d) partes desocupadas de planta o equipo que no sean tratadas bajo la NICSP 17 - *Propiedades, Planta y Equipo*;
- e) reservas estratégicas (por ejemplo, reservas de energía, de petróleo);
- f) existencias de moneda no emitida;
- g) suministros del servicio postal almacenados para la venta (por ejemplo, sellos o estampillas);
- h) obra en proceso, incluyendo los materiales para cursos de formación o prácticas; y los servicios a clientes (por ejemplo, servicios de auditoría), donde estos servicios se venden a precios razonables de mercado en una transacción independiente.
- i) terrenos o propiedades mantenidos para la venta.

### **III.1.4. Las existencias como componentes de los Estados Contables de las entidades del Sector Público**

Las existencias deben ser expuestas en el Estado de Situación Financiera, como parte de los Activos de las entidades al cierre del período.

Se deberán clasificar en corrientes si la entidad cree que serán vendidos, distribuidos e intercambiados en los próximos 12 meses siguientes al cierre del ejercicio económico. Caso contrario, serán considerados como no corrientes.

Asimismo, en las notas y la información complementaria se debe incluir todo dato adicional que ayude a una mayor comprensión del usuario de los Estados Contables.

## **III.2. NORMA INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD PARA EL SECTOR PÚBLICO 17 (NICSP 17)**

Esta norma lleva como título "Propiedad, Planta y Equipo", siendo su objetivo determinar el tratamiento contable para los bienes de uso.

Se definen como temas principales en la contabilización de los bienes de uso son el tiempo de reconocimiento de los activos, la determinación de sus montos de arrastre y la depreciación a ser reconocida en relación a los mismos.

### **III.2.1. Alcance**

1. Una entidad que prepara y presenta los estados contables bajo la base del devengado deberá aplicar esta Norma para la contabilización de los bienes de uso, excepto:
  - a. cuando se haya adoptado un tratamiento contable diferente de acuerdo con otro NICSP; y
  - b. en relación a los activos de bienes públicos de dominio público. De todos modos, los requisitos de exposición de los párrafos 73, 74 y 77 se aplican a aquellos activos que sean reconocidos.
2. Esta Norma se aplica a todas las entidades del sector público que no sean Empresas comerciales del Gobierno.
3. Esta Norma se aplica a los bienes de uso incluyendo:
  - a. equipamiento militar especializado; y
  - b. activos de infraestructura.
4. Esta Norma no se aplica a:
  - a. bosques y recursos naturales renovables similares; y
  - b. derechos mineros, la exploración para la extracción de minerales, petróleo, gas natural y recursos naturales no renovables similares.

No obstante, la Norma es de aplicación a bienes de uso utilizados para desarrollar y mantener las actividades o activos cubiertos en el 4(a) o 4(b) que sean separables de aquellas actividades o activos.

5. Esta Norma tampoco se aplica cuando otros NICSP o, en ausencia de un NICSP, otra guía internacional de relevancia, permita el reconocimiento inicial del monto de arrastre de los bienes de uso a ser determinado utilizando un enfoque diferente del determinado en esta Norma. Por ejemplo, el NIC 22, Combinaciones de Negocios, provee una guía para la valuación los bienes de uso cuando se los adquiere en una combinación de negocios. De todos modos, en tales casos, todos los otros aspectos del tratamiento contable de dichos activos, incluyendo la depreciación, se determinan con los requerimientos de esta Norma.
6. Esta Norma no trata determinados aspectos de la aplicación de un sistema abarcativo que refleje los efectos de los cambios de precios (ver NICSP 10, Información Financiera en Economías Hiperinflacionarias). De todos modos, las entidades que apliquen dicho sistema deben cumplir con todos los aspectos de Esta Norma, excepto con aquellos que tratan la medición de los bienes de uso con posterioridad a su reconocimiento inicial.

### **III.2.2. Bienes Públicos de Dominio Público (“activos de herencia” según traducción literal)**

7. Esta Norma no requiere que una entidad reconozca los bienes públicos de dominio público que pudieren estar abarcados en la definición o criterios de reconocimiento de los bienes de uso. Si una entidad no reconoce los bienes públicos de dominio público, debe aplicar los requerimientos de exposición de esta Norma y puede, pero no tiene la obligación de hacerlo, aplicar esos requerimientos de medición.
8. Algunos activos son descriptos como “bienes públicos de dominio público” debido a su importancia cultural, medioambiental o histórica. Ejemplos de los mismos son los edificios y monumentos históricos, los lugares arqueológicos, las zonas de reservas naturales y las obras de arte. Los bienes públicos de dominio público presentan en general determinadas características, incluyendo las siguientes (aunque las mismas no sean exclusivas de dichos activos):
  - a. es poco probable que su valor en términos culturales, medioambientales, educacionales e históricos quede perfectamente reflejado en un valor financiero basado puramente en un precio de mercado;
  - b. las obligaciones legales y/o estatutarias pueden imponer prohibiciones o severas restricciones a la disposición por venta;
  - c. son a menudo irremplazables y su valor puede incrementarse con el tiempo incluso si sus condiciones físicas se deterioran; y
  - d. puede ser difícil estimar su vida útil, la cual en algunos casos puede ser de cientos de años.

Las entidades del sector público pueden tener grandes cantidades de bienes públicos de dominio público que pueden haber adquirido a través de muchos años y de diferentes maneras, incluyendo la compra, donación, legado y secuestro. Estos activos rara vez se conservan por su capacidad de generar entrada de efectivo, y puede haber impedimentos legales o sociales para su utilización a tal fin.

9. Algunos bienes públicos de dominio público tienen potencial de servicios más que su valor intrínseco, por ejemplo un edificio histórico puede ser utilizado para oficinas. En estos casos, pueden ser reconocidos y medidos sobre la misma base que otros ítems de los bienes de uso. En el caso de otros bienes públicos de dominio público, su potencial de servicios está limitado por sus características, por ejemplo, monumentos y ruinas. La existencia de un servicio potencial alternativo puede afectar la elección de la base de medición.
10. Los requerimientos de exposición requieren que las entidades realicen la exposición de los activos reconocidos. Por lo tanto, las entidades que reconocen bienes públicos de dominio público deben exponer, en relación a dichos bienes, puntos tales como los siguientes, por ejemplo:
  - a. la base de medición utilizada;
  - b. el método de depreciación utilizado, si lo hubiere;
  - c. el monto de arrastre bruto;
  - d. la depreciación acumulada al final del período, si la hubiere; y
  - e. una conciliación entre monto de arrastre al comienzo y al final del período mostrando determinados componentes de la misma.

De acuerdo con esta norma, los estados contables deberán informar, para cada clase de bien de uso reconocida en los estados contables:

- a. las bases de medición utilizadas para determinar el monto de arrastre bruto. Cuando se haya utilizado más de una base, deberá informarse del monto de arrastre bruto para esa base en cada categoría;
- b. los métodos de depreciación utilizados;
- c. las vidas útiles o las tasas de depreciación utilizadas;
- d. el monto de arrastre bruto y la depreciación acumulada (sumada a las pérdidas por deterioro acumuladas) al comienzo y cierre del período; y
- e. una conciliación del monto de arrastre al comienzo y al cierre del período que muestre:
  - i. sumas;
  - ii. disposiciones;
  - iii. adquisiciones a través de adquisiciones comerciales;
  - iv. incrementos o disminuciones durante el período que sean el resultado de revaluaciones y de las pérdidas por deterioro (si las hubiere) según el estándar contable nacional o internacional adoptado que corresponda;
  - v. las pérdidas por deterioro (si las hubiera) reconocidas en el estado de desempeño financiero durante el período de acuerdo con el estándar contable nacional o internacional adoptado que corresponda;
  - vi. las pérdidas por deterioro (si las hubiera) revertidas en el estado de desempeño financiero durante el período de acuerdo con el estándar contable nacional o internacional adoptado que corresponda;
  - vii. depreciación;
  - viii. las diferencias de cambio netas que surjan de la traducción de los estados contables de una entidad extranjera; y
  - ix. otros movimientos.

Los estados contables deberán también presentar para cada clase de bien de uso reconocido en los estados contables:

- a. la existencia y cantidad de restricciones sobre el título de los bienes de uso prendados como garantías por pasivos;
- b. la política contable por los costos estimados de restauración del lugar físico de los ítems de bienes de uso;
- c. el monto de gastos a cuenta de los bienes de uso en construcción; y
- d. el monto de compromisos para la adquisición de bienes de uso.

La selección del método de depreciación y la estimación de la vida útil de los activos son temas de sentido común. Por lo tanto, la exposición de los métodos adoptados y las vidas útiles estimadas o las tasas de depreciación suministra a los usuarios de los estados contables información que les permite revisar las políticas seleccionadas por la gerencia y permite las comparaciones con otras entidades. Por razones similares, es necesario informar la depreciación asignada a un período y la depreciación acumulada al cierre de ese período.

Una entidad informa la naturaleza y efecto de un cambio en la estimación contable que tiene un efecto material en el período en curso, o que se espera tenga un efecto material en los períodos subsiguientes, de acuerdo con el NICSP 3, Superávit o Déficit Neto del Período, Errores Fundamentales y Cambios en la Política Contable. Esa información puede surgir de cambios en las estimaciones con respecto a:

- a. valores residuales;

- b. los costos estimados de dismantelar y remover ítems de bien de uso y restaurar el lugar físico;
- c. vidas útiles; y
- d. método de depreciación.

Cuando una clase de bien de uso se declara a montos revaluados, deberá informarse lo siguiente:

- a. la base utilizada para revaluar los activos dentro de la clase;
- b. la fecha de vigencia de la revaluación;
- c. si participó un tasador independiente;
- d. la naturaleza de cualquier indicio utilizado para determinar el costo de reemplazo;
- e. el superávit de revaluación, indicando el movimiento para el período y cualquier restricción en la distribución del saldo a accionistas o tenedores de cuotas parte;
- f. la suma de todos los superávit de revaluación para los ítems individuales de los bienes de uso dentro de esa clase; y
- g. la suma de todos los déficit de revaluación para ítems individuales de los bienes de uso dentro de esa clase.

Una entidad revela información sobre bienes de uso deteriorados de acuerdo con el estándar contable nacional o internacional apropiado adoptado.

Los usuarios de los estados contables también encuentran la siguiente información de importancia para sus necesidades:

- a. el monto de arrastre de bienes de uso temporariamente ociosos;
- b. el monto de arrastre bruto de cualquier bien de uso totalmente depreciado que aún esté en uso;
- c. el monto de arrastre de bienes de uso retirados del uso activo y mantenidos para su disposición; y
- d. cuando se utiliza el tratamiento de referencia, el justo valor de los bienes de uso cuando el mismo es muy diferente al monto de arrastre.

Por lo tanto, se alienta a las entidades para que suministren estos montos.

#### **IV. RECONOCIMIENTO DE LOS BIENES DE USO**

Un ítem de los bienes de uso deberá reconocerse como un activo cuando:

- a. es probable que entren a la entidad futuros beneficios económicos o servicio potencial asociados al activo; y
- b. el costo o justo valor del activo para la entidad pueda ser medido en forma confiable.

Los bienes de uso son en general la mayor parte de los activos de una entidad, y por lo tanto, son significativos en la presentación de su situación financiera. Más aún, la determinación con respecto a si un gasto representa un activo o un gasto puede tener un efecto importante en el superávit o déficit de las actividades operativas de una entidad.

Al determinar si un ítem cumple con el primer criterio de reconocimiento, una entidad necesita estimar el grado de certeza conectado al flujo de los beneficios económicos futuros o los potenciales servicios sobre la base de una evidencia disponible al momento del reconocimiento inicial. La existencia de una certeza suficiente con respecto a que los beneficios o económicos futuros o los potenciales servicios entrarán a la entidad requiere una garantía de que la entidad recibirá las recompensas relativas al activo y correrá los riesgos correspondientes. Esta garantía en general está disponible cuando los riesgos y recompensas han pasado a la entidad. Antes de que esto ocurra, una transacción para adquirir un activo puede usualmente ser cancelada sin penalidades de importancia, y por lo tanto, el activo no se reconoce.

El segundo criterio de reconocimiento se satisface con facilidad ya que la transacción de cambio que evidencia la compra del activo identifica su costo. En el caso de un activo de construcción propia, puede realizarse una medición confiable del costo de las transacciones con partes externas a la entidad para la adquisición de los materiales, mano de obra y otros agregados utilizados durante el proceso de construcción. Además, bajo determinadas circunstancias, el costo se determina por referencia a su justo valor.

Al identificar qué constituye un ítem separado de bien de uso, debe utilizarse el sentido común en la aplicación de los criterios en la definición de circunstancias específicas o tipos específicos de entidades. Puede ser apropiado agregar ítems que separados sean insignificantes, tales como libros de una biblioteca, periféricos de computadoras y pequeños ítems de equipamiento, y aplicar los criterios al valor agregado. La mayoría de los repuestos y equipamiento de servicio se incluyen en inventarios y se reconocen como un gasto a medida que se consumen. De todos modos, los repuestos de importancia y el equipamiento guardado se reconocen como bienes de uso cuando la entidad espera utilizarlos durante más de un período. En forma similar, si los repuestos y equipamiento de servicio pueden utilizarse en relación a un ítem de bien de uso y se espera que su uso sea irregular, pueden contabilizarse como bienes de uso y se deprecian durante un período de tiempo que no exceda la vida útil del activo relacionado.

En determinadas circunstancias, es adecuado asignar el gasto total de un activo a sus componentes y contabilizar cada componente por separado. Este es el caso cuando los activos componentes tienen diferentes vidas útiles o suministran beneficios económicos o potencial de servicios a una entidad a ritmos diferentes, y por lo tanto requieren el uso de tasas de depreciación y métodos diferentes. Por ejemplo, los pavimentos, curvas y canales, senderos, puentes e iluminación pueden necesitar tratamiento por ítem separado dentro del sistema de caminos en relación a su diferencia de vida útil. En forma similar, el fuselaje de una aeronave y sus turbinas deben tratarse como activos depreciables separados si tienen vidas útiles diferentes.

Los bienes de uso pueden ser adquiridos por razones medioambientales o de seguridad. La adquisición de dichos bienes, si bien no incrementan directamente los beneficios económicos o potenciales servicios de ningún activo existente en particular, pueden ser necesarios en la entidad para obtener los beneficios futuros o potenciales servicios de otros activos. Cuando éste es el caso, dichas adquisiciones de bienes de uso califican para su reconocimiento como activos, ya que permiten que la entidad derive futuros beneficios económicos y potenciales servicios de activos relacionados, aparte de los que se pudieran obtener si no se hubieran adquirido. De

todos modos, dichos activos sólo se reconocen al extremo de que el monto de arrastre resultante de dicho activo y los activos relacionados no excedan los beneficios económicos o potenciales servicios totales que la entidad puede esperar recuperar de su uso continuo y disposición final. Por ejemplo, las disposiciones de seguridad antiincendios pueden requerir que un hospital tenga sistemas de regadores para el fuego. Estas mejoras se reconocen como un activo ya que si ellos la entidad no puede operar el hospital de acuerdo con las disposiciones.

El equipamiento militar especializado normalmente cumple con la definición de bien de uso y deberá reconocerse como un activo de acuerdo con el presente Estándar.

#### **IV.1. ACTIVOS DE INFRAESTRUCTURA**

Se describe comúnmente a determinados activos como “activos de infraestructura”. Si bien no hay una definición universalmente aceptada de estos activos, los mismos presentan en general algunas de las siguientes características (o todas ellas):

- a. son parte de un sistema o red;
- b. son de naturaleza especializada y no tienen usos alternativos;
- c. no pueden moverse; y
- d. pueden tener limitaciones con respecto a su disposición.

Aunque la titularidad de los bienes de infraestructura no está confinada a entidades del sector público, con frecuencia los activos de infraestructura de importancia se encuentran en el sector público. Los activos de infraestructura cumplen con la definición de bienes de uso y deberán contabilizarse según el presente Estándar. Ejemplos de los mismos son: redes de caminos, sistemas cloacales, sistemas de suministro de energía y redes de comunicación.

#### **IV.2. MEDICIÓN INICIAL DE LOS BIENES DE USO**

Un ítem de bien de uso que cumple con los requisitos para ser reconocido como un activo deberá medirse inicialmente a su costo.

Cuando un activo se adquiere a un costo nominal o sin costo, su costo es su justo valor a la fecha de la adquisición.

Una entidad puede recibir un ítem de bien de uso como regalo o contribución. Por ejemplo, tierra entregada a un gobierno por un inversionista a costo nominal o nulo para permitir al gobierno desarrollar parques, caminos o senderos en su emprendimiento. Se puede adquirir un activo a precio nominal o nulo mediante el ejercicio de los poderes de secuestro. Bajo esas circunstancias, el costo del ítem es a su justo valor a la fecha de su adquisición.

##### **IV.2.1. Componentes del Costo**

El costo de un ítem de los bienes de uso abarca su precio de compra, incluyendo las tasas de importación y los impuestos de compra no reembolsables, y cualquier costo directamente atribuible a la puesta en condiciones de trabajo del activo; cualquier descuento o rebaja comercial se deduce a la llegada al precio de compra. Ejemplos de costos directamente atribuibles son:

- a. el costo de preparación del lugar físico;
- b. los costos de entrega inicial y maniobras;
- c. costos de instalación;
- d. aranceles profesionales tales como arquitectos e ingenieros; y
- e. el costo estimado de desmantelamiento del activo y la restauración del lugar físico, siempre que sea reconocido como una previsión. La guía para la contabilización de las previsiones se detalla en el Estándar sobre Previsiones, Pasivos Contingentes y Activos Contingentes.

La administración y otros costos generales no son componentes del costo del bien de uso, a menos que puedan ser directamente atribuidos a la adquisición del activo o a la puesta en condiciones de trabajo de dicho activo. En forma similar, los costos iniciales y similares no forman parte del costo de un activo a menos que sean necesarios para poner al activo en condiciones de trabajo. Las pérdidas operativas iniciales en las que se incurra antes de que el activo logre el desempeño planeado se reconocen como un gasto.

El costo de un activo auto-construido se determina utilizando los mismos principios que para los activos adquiridos. Si una entidad realiza activos similares para la venta en el curso normal de sus negocios, el costo del activo es en general el mismo que el costo de la producción del activo para su venta (ver NICSP 12, Inventarios). Por lo tanto, cualquier superávit interno se elimina al llegar a dichos costos. En forma similar, el costo de cantidades anormales de material de desperdicios, de trabajo u otras fuentes generados en la producción de un activo auto-construido, no está incluido en el costo del activo. El NICSP 5 establece criterios que deben cumplirse antes de que los costos por intereses puedan reconocerse como un componente de los bienes de uso.

## V. ANÁLISIS Y PROPUESTA DE TRATAMIENTO CONTABLE Y VALUACIÓN

Conceptos de la columnas	Características	Norma a considerar
<p>Dominio público natural:</p> <p>Mares adyacentes e interiores, los ríos, las playas, lagos, etc.</p>	<p>Son provistos por la naturaleza.</p> <p>Gratuitos</p>	<p><b>NICSP 17</b></p> <p>Esta Norma no se aplica a:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>a. bosques y recursos naturales renovables similares; y</li> <li>b. derechos mineros, la exploración para la extracción de minerales, petróleo, gas natural y recursos naturales no renovables similares.</li> </ul> <p>No obstante, la Norma es de aplicación a bienes de uso utilizados para desarrollar y mantener las actividades o activos cubiertos en el 4.a. o 4.b. que sean separables de aquellas actividades o activos.</p>
<b>PROPUESTA: VALUACIÓN POR IMPORTES SIMBÓLICOS. LA DESCRIPCIÓN DE LOS</b>		

**BIENES PUEDE COMPLEMENTARSE EN NOTAS.**

**EN EL CASO DE BIENES QUE PUEDEN GENERAR RECURSOS: PODRÁ CONSIDERARSE LA ESTIMACIÓN DE LA RIQUEZA QUE SE POSEE (aquí cabe incluir también a los bienes del dominio privado pero de origen natural como las minas, los yacimientos petrolíferos y similares) Y AMORTIZAR EN LA MEDIDA DE SU EXTRACCIÓN. LOS GASTOS DE DESARROLLO SERÁN CONSIDERADOS POR SEPARADO, Y AMORTIZADOS EN EL TIEMPO DE VIDA ÚTIL DEL RECURSO. ESTA INFRAESTRUCTURA DEBE SER CONSIDERADA COMO SE INDICA MÁS ABAJO. Esto permitirá tener una noción de la riqueza de las reservas naturales del país.**

<p><b>Dominio público artificial:</b></p> <p>Obras de arte, edificios de funcionamiento del Estado (Casa de Gobierno, Parlamento, Museo); obras de infraestructura caminos, canales, puentes, plazas y, en general, las obras efectuadas por el Estado como también las inversiones realizadas para su mejora en la medida que se afecten como uso de uso público</p>	<p>Para utilidad y comodidad de los habitantes</p>	<p>Se pueden dividir en</p> <p>Culturales</p> <p>Operativos</p>
	<p>Bienes culturales</p>	<p>edificios y monumentos históricos, los lugares arqueológicos, las zonas de reservas naturales, obras de arte, documentos históricos. Presentan en general determinadas características, incluyendo las siguientes (aunque las mismas no sean exclusivas de dichos activos):</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>f. es poco probable que su valor en términos culturales, medioambientales, educacionales e históricos quede perfectamente reflejado en un valor financiero basado puramente en un precio de mercado;</li> <li>g. las obligaciones legales y/o estatutarias pueden imponer prohibiciones o severas restricciones a la disposición por venta;</li> <li>h. son a menudo irremplazables y su valor puede incrementarse con el tiempo incluso si sus condiciones físicas se deterioran; y</li> <li>i. puede ser difícil estimar su vida útil, la cual en algunos casos puede ser de cientos de años.</li> </ul>
<p><b>PROPUESTA: SOLICITAR VALUACIONES A</b></p>		

	<p><b>EXPERTOS EN FORMA PERIÓDICA Y EXPONER A ESOS VALORES. LAS DIFERENCIAS DE VALOR SERÁN PARTE DEL PATRIMONIO NETO PERO NO RESULTADOS.</b></p> <p><b>LOS GASTOS EROGADOS PARA SU CONSECUCIÓN (COMPRA, DESCUBRIMIENTO, ETC.) QUEDARÁN SUBSUMIDOS EN EL VALOR DE COTIZACIÓN. Esto permitirá mantener actualizado el valor actual del Patrimonio, lo que avalará consecuentemente los gastos que deban realizarse para su conservación.</b></p>
	<p><b>Bienes operativos</b></p> <p>Casa de Gobierno, Parlamento, rutas, gasoductos (activos de infraestructura): comparten las características anteriores pero también hay depreciación por el uso</p>
	<p><b>PROPUESTA: SI SE PUEDE DETERMINAR COSTO, TOMAR ÉSTE, EN CUYO CASO DEBERÁN ACTIVARSE LAS MEJORAS, CUANDO SE REALICEN. EN ESTE CASO, SE PUEDE EFECTUAR UN CARGO POR DEPRECIACIÓN.</b></p> <p><b>DE LO CONTRARIO, UTILIZAR PROPUESTA ANTERIOR.</b></p>