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

Contabilidad del patrimonio

Moavro, Lucas D.

1948

Cita APA:
Moavro, L. (1948). Contabilidad del patrimonio.
Buenos Aires: Universidad de Buenos Aires. Facultad de Ciencias Económicas

Este documento forma parte de la colección de tesis doctorales 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

Tesis Doctoral 001501/0445

Duplicado del nº 75707

T E S I S

CONTABILIDAD DEL PATRIMONIO

Presentada por: LUCAS D. MOAVRO

BIBLIOTECA

C A P I T U L O I

EL ESTADO Y LA HACIENDA PUBLICA

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
UNIVERSIDAD DE BUENOS AIRES
BIBLIOTECA

I - EL ESTADO

1.- Definición. El Estado ha sido definido (1) como "una reunión de gente establecida de un modo permanente en determinado territorio; con un gobierno autónomo y con medios suficientes para conservar el orden; administrar la justicia en el interior y asumir la responsabilidad de sus propios actos en sus relaciones con los demás Estados".

Tiene así características que lo dotan de singularidades, que permiten diferenciarlo de las demás agrupaciones de tipo social. Es él únicamente quien posee el poder coercitivo que le confiere la autoridad suprema de la vida en común, con la única limitación de las normas jurídicas. Este poder esta disciplinado por el derecho, teniendo como fundamento ideas éticas.

Es, en definitiva, el Estado una potestad soberana que no admite otro poder superior ni coexistente a su lado y también un poder jurídico ordenado y reglamentado por constituciones orgánicas, leyes y decretos (2).

2.- Orígenes. La asociación coactiva, la organización pública, instintiva en las comunidades primitivas,

---

(1) ATILIO PESSAGNO, "Política Comercial".
(2) CARLOS OCTAVIO BUNGE, "El Derecho"

deviene consciente en las sociedades progresivas, y de temporal, primero -limitada a los casos en que está amenazada la existencia individual-, se convierte en permanente apenas el objeto percibido parece inasequible a la acción aislada. Del mismo modo, la relación de subordinación de los diversos individuos respecto de aquéllos que dirigen la acción y asumen la satisfacción de la necesidad común, de momentánea, se convierte en duradera, como cuando se prolonga el peligro de la agresión enemiga o la agresión misma conduce a la sumisión de las tribus vecinas.

La transmisión hereditaria, la adaptación ambiental y las creencias religiosas, conforman una costumbre armónica, manifestada por la adhesión del individuo al conglomerado social, especialmente en circunstancias extremas, como guerras y conquistas, que hacen más imprescindible la cohesión de las autonomías individuales, y más crecido y firme el poder de coacción que la minoría directiva -formada por los más fuertes y hábiles-, ejerce sobre la incipiente sociedad (3).

3.- Las necesidades colectivas. Pero la causa primera de esta asociación, debe buscarse en la existencia de necesidades individuales que al ser experi

---

(3) SCHMOLLER, "Lineamientos de la Economía"

mentadas por personas de existencia visible, procuran su satisfacción de la manera económicamente mejor. Suponemos, pues que (4), en una primera aproximación, los hombres tratan de aumentar sus satisfacciones o placeres mediante el mínimo de dolor o sacrificio posible.

Así, las primeras en presentarse fueron las que entrañaban una condición de vida para el individuo y la especie (defensa común, protección de los bienes, conservación de la paz, etc.). Pero no demoraron en agregarse otras de menor intensidad y extensión como la organización del culto, acuñación de la moneda, etc. y aquéllas que competían exclusivamente a la clase gobernante.

El Estado se presenta como el órgano regulador y director, que impulsa imperativamente la acción pública de los asociados, cuya vida y cuyo perfeccionamiento serían imposibles por la acción aislada. Es, lo ha dicho De Viti de Marco, una empresa ordenada cooperativamente para la satisfacción imprescindible de algunas necesidades individuales, comunes y perpetuas que la actividad privada no puede realizar de modo más económico (5).

El Estado no puede concebirse sino como forma esencial suprema de gestión colectiva (6).

---

(4) LUIS ROQUE GONDRA, "Elementos de Economía Politica"
(5) A. DE VITI DE MARCO, "Il carattere teorico dell'Economía finanziaria"
(6) JHERING, "h'evolution du croit".

4.- La Sociedad y el Estado.

Aquí se pueden anotar estas tres deducciones (7):

1º) Que las necesidades de los entes políticos no pueden ser exclusivamente las de la minoría gobernante, sino que deben coincidir principalmente con las necesidades de los componentes de la sociedad y el Estado.

2º) Que el Estado debe producir aquellos servicios que, además de ser de utilidad general, en ciertas condiciones históricas, por falta de medios y de interés personal, no se obtendrían en absoluto, o se obtendrían menos económicamente por la actividad individual, particular o voluntariamente asociada.

3º) Que el Estado no es toda la sociedad, ni tiene personalidad propia distinta de la de los individuos que lo componen, ni voluntad diferente de la de aquellos órganos personales que explican la actividad del mismo.

5.- Elementos. Los elementos que caracterizan la definición inserta en el parágrafo 1º, podemos sintetizarlos en los siguientes:

a) "Población" o "Colectividad de un pueblo". Nos revela la necesidad de un factor humano, que es-

---

(7) FEDERICO FLORA, "Manual de Ciencia de la Hacienda"

tá dado por la población. Es el elemento fundamental, viviente del Estado. Es imposible concebir un Estado sin hombres. Dentro de las razones que contribuyeron a la formación del Estado, representa las necesidades sociales. No nos podemos limitar a decir la población, sino la población con todas sus características, étnicas, de raza, de costumbres, de idioma y aún de idiosincracia. Cada población tiene sus particularidades, sus costumbres, sus ideales, sus medios de subsistencia y sus prejuicios. Por ello es que, cuando se trata de un Estado, no basta decir sólo la población, porque la población en sí no dice de sus características, y este sólo elemento no define al Estado.

b) "Territorio" o "Sedentario". Da la idea de estabilización en un lugar fijo, sobre una base física, es decir, el territorio. Es la porción geográfica sobre la que se asienta la población y sobre la que ejerce su autoridad el gobierno. El territorio comprende las tierras, aguas fluviales y marítimas, el subsuelo y el espacio aéreo. Ejerce su autoridad sobre ese territorio en el cual se asienta la población, en forma de poder eminente, es decir, en el sentido de "potestas", como una potestad.

Es un poder eminente que está sobre los derechos de propiedad de los individuos y aún sobre el derecho de propiedad del Estado, sobre los

bienes del dominio privado del Estado y bienes que son del dominio público.

Pues bien, el concepto de poder eminente que es el llamado "potestas" y no "propietas", prescinde de la clasificación de bienes y del derecho de propiedad.

c) "Gobierno". El tercer factor es el gobierno "órgano o conjunto de órganos encargados de mantener la paz pública en el interior y hacer respetar el concepto soberano en el orden internacional, en el concierto universal de las naciones y con la finalidad de dictar normas jurídicas para que los individuos sepan cabalmente qué es lo que pueden hacer y qué es lo que no pueden hacer".

6.- Fines del Estado. Siendo múltiples y muy variadas las necesidades que debe llenar, consiguientemente, sus fines deben ser múltiples y variables.

Distintas doctrinas o teorías intentan definir sus fines que sintéticamente esbozados son:

a) Doctrina del poder. Se funda en el principio de que el fín social del Estado ha de ser la protección de su propia existencia. Este fín social entra a justificar toda la acción del Estado en razón de la necesidad de mantener su propia existencia. El Estado ha de rodearse de absolutas garantías que le aseguren su individualidad como tal, su perso

na de Estado soberano.

b) Doctrina de la moral. Partiendo de una concepción ética de la vida humana se asigna al Estado un fín moral. El Estado ha de tener como fin, el perfeccionamiento moral del individuo que integra la población. Ha de tratar de hacer de él un ente bueno, capaz e inteligente.

c) Doctrina de la religión. A la teoría anterior, la del Estado con fín moral, se opone la doctrina del Estado, que tendrá como fin un carácter íntegramente religioso.

La misión del Estado -dice STAHL- se funda en el servicio de Dios.

d) Doctrina individualista. Sostiene que el Estado es una institución provisional de la sociedad, que sólo debe ayudar la acción privada sin inmiscuirse en ella y dejando librado al individuo el desarrollo completo de su actividad.

Esta teoría extendióse en el siglo XVIII con el lema "laissez faire, laissez passer", o sea que al Estado incumbía el "dejar hacer, dejar pasar".

KANT, parte de esta teoría y llega a la conclusión de que el fín del Estado, es la libertad individual.

HUMBOLDT, trata de oponer vallas a la actividad del Estado frente a las actividades individuales y concluye que el Estado debe tener como fin: la seguridad, la libertad y la propiedad.

e) Doctrina socialista. Es la doctrina opuesta a la anterior. Sólo contempla el aspecto colectivo de la sociedad y pretende ahogar por completo el esfuerzo individual, confundiendo la agrupación social con el Estado y dando a éste los poderes más absolutos para dirigir las actividades nacionales y, sobre todo, para imponer contribuciones e impuestos para llegar a la nivelación de la riqueza.

f) Doctrina del estatismo. Una teoría ecléctica, intermedia entre aquellos sistemas, es la que se denomina estatismo. Ella reconoce la eficiente acción individual y le da el papel que le corresponde estableciendo que, cuando el esfuerzo aislado no puede llenar cumplidamente un fín social, debe encargarse al Estado que garantice con seguridad el logro de aquella necesidad.

g) Doctrina del intervencionismo. En la actualidad puede decirse que el individuo ha perdido su pasada influencia, dando paso a tendencias sociales y colectivas que han transformado no poco la concepción del Estado vigilante, creando nuevas atribuciones a los órganos estaduales.

El Estado interviene de una manera decisiva en todas las actividades, ya sean políticas, económicas o sociales.

WILSON ha distinguido los fines fundamentales de los fines subordinados. Y dice que, fines fundamentales del Estado son la vida, la libertad y la propiedad, mientras que los fines subordinados son los que el gobierno efectúa para el progreso de los intereses generales de la sociedad.

h) Doctrina del bienestar general. Si de las necesidades individuales surge la sociedad, y las necesidades sociales traen como consecuencia el Estado, de ello se deduce que el Estado ha sido creado para satisfacer necesidades sociales. La doctrina que nos ocupa, dice que la finalidad del Estado es promover el bienestar general de la población.

No obstante su vaguedad, ninguna teoría, quizá, ha tenido tan grande influjo sobre los fines y métodos de la legislación como la que postula "la mayor felicidad para el mayor número".

Nuestros constituyentes también la emplearon entre las palabras del preámbulo, al declarar que ordenaban, decretaban y establecían la Constitución, entre otros fines, para "promover el bienestar general".

7.- El Estado moderno y sus funciones. La determina-

ción de las funciones del Estado moderno, o mejor dicho del gobierno que es un órgano representativo, suscita un problema cuya solución trasponiendo los límites del presente trabajo -de administración pública- nos llevaría demasiado lejos hasta alcanzar la Ciencia Política.

a) DUGUIT, divide las funciones del Estado en legislativas, jurisdiccionales o judiciales y administrativas.

b) Otra clasificación es la que las divide en funciones esenciales y funciones facultativas.

b') Las funciones esenciales son aquellas necesarias para la existencia del Estado. En primer lugar la justicia y la defensa.

b'') Las funciones facultativas son aquellas necesarias para producir el adelanto, el mejoramiento del índice de vida, el progreso de los individuos, del comercio, de la educación, de la moral,etc. Toda la acción del Estado, que se desarrolla de acuerdo con estos objetivos, como ser, la instrucción pública, la previsión social, correos y telégrafos, vías de comunicación, la asistencia social, etc.,caben dentro de las funciones facultativas.

8.- Organos del Estado. Para el ejercicio de las funciones referidas precedentemente, el Estado necesita el concurso del elemento activo capaz de poner

en movimiento sus energías y medios en procura de los objetivos o fines a que está destinada su existencia, que señala su justificación y se manifiesta en la denominada "obra social" u "obra estatal".

El elemento activo está representado por el hombre en su condición de agente del Estado, llamado a la realización de su misión en base a sus dos modalidades: funcionarios de autoridad y funcionarios de gestión.

9.- Sus medios de disposición. Finalmente, entre los elementos materiales requeridos para el desenvolvimiento de su gestión, es menester considerar la importancia que revisten los elementos o medios que el Estado pone en movimiento en el ejercicio de sus fines tan específicos.

Dichos medios o elementos son los bienes en su acepción lata y que el Estado posee en su doble personalidad, como ente de derecho público y como ente de derecho privado.

De la importancia de estos bienes, su clasificación e integración, la necesidad de su inventario, sus controles, formas en la gestión, sistemas de valuación, necesidad de una contabilidad patrimonial adaptable y otros tópicos colacionados con los mismos, versará el presente trabajo, a partir del próximo capítulo.

II - LA HACIENDA PUBLICA

10.- El Estado desde el punto de vista de la evolución de las necesidades colectivas. Prescindiendo del Estado antiguo, fundado en la violencia (conquista) y la esclavitud, se encuentran en la historia tres tipos de estados que pueden citarse a manera de ejemplo de la evolución experimentada en las necesidades colectivas:(8)

1º El Estado patrimonial, típico de la Edad Media, fundado sobre el principio de que la propiedad del suelo es causa de la dominación política, y que el Príncipe administra como si fuese cosa personal suya. El Rey, desde los más lejanos tiempos, por confusión inmemorial de los conceptos de soberanía y propiedad, es dueño del país, como un particular lo es de su dominio privado (9).

2º El Estado de derecho absoluto que al comenzar la Edad Moderna surge de las ruinas del fendalismo y del triunfo de las grandes monarquías nacionales y que, al fraccionamiento del poder político producido por el régimen fendal, sustituye una sobe

---

(8) FLORA, op. cit.
(9) HIPOLITO TAINE, "Formación de la Francia contemporánea.

ranía única, que es la del monarca de derecho divino, que rige el Estado con normas arbitrarias pero para el bien público.

3º El Estado moderno o representativo, al que ya nos referimos y que se lo debe concebir regido por la Ley, emanación de la soberanía nacional y de su delegación temporal a representantes especiales, mediante el ejercicio del derecho electoral, extendido a todas las clases sociales, quienes manifiestan, así, su fuerza y voluntad.

11.- Distintas clases de hacienda. La diferente contextura de las necesidades predominantes en cada tipo de Estado, dan lugar a formas distintas, de la hacienda pública.

En el Estado que denominamos patrimonial, el agregado social era reducido, y las necesidades que en el se originaban estaban limitadas a la casta gobernante, que era la que poseía la soberanía política, proveyendo a la satisfacción de las mismas por medio de las rentas dominiales, producidas por bienes cuya disposición le pertenecía (10).

Surge así la hacienda patrimonial

---

(10) FUSTEL DE COULANGES, "La ciudad antigua"

En el Estado de derecho absoluto, las necesidades que se contemplaban respondían principalmente a la calase superior y al monarca, quien pretendía asumir la representación de los intereses de sus súbditos, los cuales oblaban los tributos impuestos, pero en forma forzada, al advertir que, por ellos no existía contraprestación. Estamos en presencia de la hacienda regalística.

Recién en el moderno Estado representativo sus necesidades coinciden con las de la colectividad, operándose una verdadera identidad de los consumidores de servicios públicos con los productores.

Así surge la hacienda tributaria, en la cual los tributos son de derecho, votados por los asociados obligados a pagarlos, y el concepto del Estado deviene el de una colosal Sociedad cooperativa de producción y consumo, en la que el Estado es el gestor y todos los ciudadanos socios cooperativos (11).

12.- Las prestaciones económicas. Están sólidamente relacionadas con los servicios personales que los encargados de distintas funciones estatales pres

---

(11) FLORA, op. cit.

tan a la colectividad, los cuales han adoptado formas distintas. Tuvo un carácter voluntario y gratuito en ciertas manifestaciones del Estado patrimonial, (por ejemplo: las liturgias griegas) y, actualmente, con el desempeño de ciertos cargos estimados honoríficos y que se hallan íntimamente relacionados con el concepto de utilidad pública.

También se observan los que invisten un aspecto de absoluta obligatoriedad, munido o no a un criterio retributivo, como en el caso de los presidentes de comicios, del servicio militar, etc., y aquéllos realizados en condiciones contractuales, mediante convención, preestablecida libremente, de ciertas obligatoriedades y derechos, como el de recibir una retribución en dinero o en especie, o ambas conjuntamente (empleos públicos).

Los dos casos mencionados últimamente, se presentan con claridad y frecuencia, en los estados modernos, pués así tienen asegurada la regularidad y continuidad necesaria de sus prestaciones que se transforman de prestaciones personales en prestaciones económicas.

Estos comprenden aquéllas riquezas que tienen alguno de los siguientes destinos:

a) Retribución total o parcial de los funcionarios públicos; su mantenimiento y reembolso

de gastos excepcionales.

b) Suministro de aquellos elementos necesarios para el desenvolvimiento eficaz de su actividad (municiones, herramientas, útiles de escritorio, etc.)

Estas riquezas pueden requerirse de tres diversos modos:

1º Por prestaciones gratuitas, también denominadas donaciones o regalías, así llamadas por ser atributo de la autoridad regia, las cuales primeramente se obtenían para casos extraordinarios que luego adquieren carácter de periodicidad, transformándose, paulatinamente, de espontáneas en obligatorias.

2º Por pactos contractuales, en virtud de los cuales se adquieren, permutan, venden o arriendan bienes. De aquí se derivan las tasas y la deuda pública.

3º Por coacción, basado en la retracción forzosa de una arte de la riqueza o de la renta de los ciudadanos, quienes de modo ininterrumpido, continuo, indiviso, disfrutan de los bienes públicos producidos por aquéllas. Es el método propio de los entes políticos modernos, que obtienen del impuesto la casi totalidad de sus ingresos y se deriva del pleno reconocimiento del carácter de necesarios que tienen

los servicios prestados por el Estado a los asociados todos (12)

13.- Ciencia de la hacienda. Ha definido Flora, a la Finanzas como la ciencia que "estudia los principios abstractos, los objetivos políticos, las normas legislativas que rigen la adquisición, la gestión y el empleo de las riquezas requeridas por los entes políticos para la satisfacción de las necesidades públicas".

Estudia, para expresarlo en otros términos, la vida económica de las entes políticos, los principios universales que regulan la adquisición de los bienes privados (ingresos) y su transformación en bienes y servicios públicos (gastos), prescindiendo totalmente de todo juicio sobre la oportunidad de los fines que las riquezas socializadas están destinadas a realizar, y de todas aquellas funciones o actividades estatales que implican una orientación política (13).

Lo expuesto, atañe a lo que se puede calificar como aspecto especulativo de la hacienda pública, pero debemos entenderla como integrada por otra de carácter administrativo, que bien nos interesa a los fines perseguidos en este trabajo.

---

(12) FLORA, op. cit.
(13) MURRAY, "Principios fundamentales de la ciencia pura de las finanzas"

De allí que su significado debe ser más extenso (14) abarcando no sólo los derechos del Estado sino también sus obligaciones, puesto que ambas constituyen la realización del fin económico, y porque la denominación de hacienda reemplaza a la de capital en la vida mercantil, hablándose, si se trata de la primera, de egresos e ingresos, con la resultante final de superávit o déficit; y, si se trata de la segunda, de lo que se posee (capital activo) y de lo que se debe (capital pasivo) con la resultante: capital líquido.

Concibiendo así a la hacienda pública "como el conjunto de obligaciones y de recursos que sirven de medio para la realización del fín económico del Estado", la contabilidad pública -a la que nos referimos conjuntamente con la patrimonial en el capítulo III-, aparece como aplicando "los principios y reglas de la contabilidad a la hacienda pública" y la del patrimonio, como extendiéndo la aplicación de esos principios y reglas, a la obtención, administración y traspaso de los bienes del Estado.

---

(14) FRANCISCO ACED Y BARTRINA, "Curso de Contabilidades Oficiales".

C A P I T U L O II

P A T R I M O N I O

II - CONCEPTO Y MODALIDADES DEL PATRIMONIO

14.- Los bienes. Hemos dicho que el Estado necesita de ciertos elementos considerados indispensables, que coadyuvan en el alcance de sus fines. Dichos elementos o medios son los que sus agentes u órganos aplican de una manera permanente en el ejercicio de sus funciones y han recibido la denominación de bienes y a los que se considera como integrantes del patrimonio del Estado.

Nuestro código civil en el artículo 2312 define a los bienes estableciendo que ellos son "los objetos materiales susceptibles de valor, e igualmente las cosas", o lo que es lo mismo, en otras palabras:

1º) las cosas, definidas por el artículo 2311 como "los objetos corporales susceptibles de tener un valor"; y

2º) los derechos, (reales y personales) o sean los objetos inmateriales, también susceptibles de tener un valor económico.

15.- El Patrimonio. El total de los bienes que una persona posee es denominado "patrimonio" en la segunda parte del artículo 2312 del código civil en cuanto lo define como "el conjunto de los bienes de una persona".

Ateniéndonos al sentido literal de sus palabras, parecería a primera vista que la definición del Código fuera incompleta, puesto que considerando al patrimonio en la forma glosada por Machado (15), en el sentido de que "los elementos del patrimonio consisten en los objetos de los derechos civiles, siendo una universalidad de derechos, en forma de que se consideren como un conjunto de derechos unidos a la misma persona", se inferiría que en la citada disposición legal se toman en cuenta los derechos que una persona —visible o ideal— posee en un determinado momento, excluyendo las obligaciones o cargas que pesan sobre ese mismo sujeto de derecho.

En lo que hace notar Salvat (16) que considera al patrimonio compuesto de un activo y un pasivo. El activo está formado por los bienes (cosas y derechos) que posee la persona, y el pasivo por las obligaciones o deudas que inciden sobre ella.

Para conciliar estos dos conceptos, Bayetto (17) cita la opinión del referido civilista, complementaria de su definición de patrimonio y aclara "que el Código al emplear la palabra bienes, atribuye a la misma su antigua excepción de remanente,

---

(15) JOSE O.MACHADO, "Comentario del Código Civil "tomo
(16) SALVAT "Tratado de derecho civil argentino"
(17) JUAN BAYETTO," Apuntes de contabilidad pública", fascículo VI.

una vez deducidas las cargas que pesan sobre el patrimonio", entendiendo además, que "nuestro codificador no se aparta de la conocida definición, generalmente aceptada en derecho privado, según la cual el patrimonio es el conjunto de derechos y cargas, apreciables en dinero, que tiene una persona, física o jurídica".

En el proyecto de Código Civil elaborado por la Comisión Reformadora creada por los decretos del 2 y 16 de julio de 1926, dicha aparente contradicción está superada en cuanto define al patrimonio en los siguientes términos:
El conjunto de bienes y obligaciones de una persona, constituye su patrimonio. Entiéndense por bienes los objetos materiales e industriales susceptibles de valer. A los primeros se les llama cosas en este Código (artículo 106).

Ahora bien. La apreción cuantitativa del patrimo, en un momento dado cualquiera, no es sino una apreciación más que nada teórica. Porque una hacienda es dinámica, sujeta a permanentes variaciones que modifican constantemente su extensión (18). Su estimación, pues, no es sino mediante una ficción, por la cual se inmovilizan sus componentes, acordándoles una fijeza de que en realidad

---

(18) GUSTAVO INGROSSO, "Instituzioni di diritto finanziario"

carecen.

16.- Patrimonio en la Hacienda privada. En la actividad privada, el patrimonio, considerado por la contabilidad como el activo y el pasivo que surge en determinado instante, el cual tomado como origen de las operaciones da motivo a la formulación de un balance general, y con el movimiento general operado en el ejercicio económico, al registrar los incrementos y disminuciones que se producen en el mismo, concluye con la formulación de un nuevo estado que, confrontado con el anterior, señala las variaciones acaecidas en el ejercicio económico considerado.

Las personas o sociedades invisten el carácter de entes jurídicos, pudiendo,en virtud de esta condición que les otorga nuestro Código Civil, comprar, vender, hipotecar, etc., toda clase de bienes suceptibles de poder ser enagenados o gravados.

La determinación, enumeración y valorización del patrimonio de estas personas jurídicas, plantea los problemas que son comunes al realizar los inventarios y balances, típicos de las sociedades mercantiles.

A sus bienes integrantes del acerbo patrimonial se les deducen las obligaciones, que inciden directamente sobre ellos. Así realizada la operación, facilita los elementos que permiten esta-

blecer que el patrimonio personal o societario asciende a la cifra resultante.

17.- Capital y Patrimonio. El concepto común de capital es aquél por el cual aparece como remanente, al comparar cuantitativamente las cantidades integrantes del activo y pasivo de un balance correspondiente a una entidad mercantil.

De manera pues que, si bien se conoce el monto del capital de una empresa, no es posible precisar qué valores o bienes del activo lo integran. Ello trae como consecuencia, que se renuncie, en muchos casos, a fijar el capital, limitándose a determinar la importancia patrimonial de la actividad considerada. El patrimonio aparece así como aquella parte de los bienes que posee una persona, natural o jurídica, que tienen, de hecho p por destinación, un carácter de permanencia (19)

Supongamos este balance.

A C T I V O		P A S I V O	
Inmovilizado	350.000	No exigible (capital)	420.000
Realizable	100.000	Exigible	150.000
Disponible	120.000		
	570.000		570.000

(19) FERNANDO BOTER MAURI, "Teoría general de la contabilidad administrativa".

El capital de la empresa a que pertenece es de $ 420.000,--m/n. CUATROCIENTOS VEINTE MIL PESOS MONEDA NACIONAL. Pero el patrimonio valorado de la misma alcanza a $ 350.000,--m/n. TRESCIENTOS CINCUENTA MIL PESOS MONEDA NACIONAL, de lo que se infiere que su concepto es semejante al de activo inmovilizado. Pero difiere su caso de existir gravámenes, pues, mientras en este caso el activo inmovilizado no varía, el Patrimonio sí, como consecuencia de deducir de su monto las cargas que sobre él recaen.

18.- El Patrimonio público y el privado. En el aspecto privado, el patrimonio se presenta, según lo ha definido Machado (20), como una universalidad de derecho, considerado en un doble punto de vista:

1º) En cuanto se vinculan a la persona —visible o ideal— que lo posee;

2º) En cuanto la homogeneidad que los elementos activos pasivos se relacionan con un denominador común: la moneda legal del Estado.

En cuanto a la totalidad de los bienes y cargas del Estado, el Dr. Bayetto (21),

---

(20) MACHADO, op. cit.
(21) BAYETTO, op. cit.

considera que "no es viable reunirlos en una síntesis unitaria o en una universalidad de derecho".

Los motivos que conspiran para ello son, en primer lugar, en cuanto aquéllos no son referibles al sujeto estatal, a través de un vínculo jurídico común, en virtud de la doble personalidad que reviste el Estado como institución de derecho público y como ente de derecho privado.

Los artículos 2340 y 2342 clasifican los bienes en públicos y privados, sentando la diferencia que existe en la explotación, uso o goce que resultan aplicables a cada uno de ellos.

En segundo lugar, la principal fuente de recursos del Estado está constituída por los impuestos y tasas que, en razón de su derecho de "potestas" el Estado establece sobre la población nacional.

Referente a la valuación, la mera enumeración de los bienes públicos y privados patentiza las dificultades poco menos que insalvables para proceder a su valuación, siendo tan solo posible —y esto en reducida medida— proceder a la simple descripción.

Qué criterios o normas habrían de adoptarse para valuar las obras de arte, bibliotecas, instrumental científico, armas, equipo bélico, mate-

riales críticas?, por qué medios podrá amojonarse, mensurarse y valuarse las tierras públicas, bosques, selvas, flora y fauna de los mismos, playas, ríos, etc.?.

Las dificultades, como se observa, son numerosas y por analizarse este aspecto en el capítulo IV, déjase establecido el carácter distintivo con la hacienda privada sobre esta cuestión.

La hacienda privada también tendrá sus dificultades para valuar determinados renglones: llave, marcas de fábrica, patentes, representaciones. Pero estos integrantes del activo nominal son susceptibles de una valuación aproximada a la de un bien con valor real de plaza. Por otra parte, en estos casos puede emplearse para su valuación el elemento reditual no aplicable a bienes utilizados por el Estado para cumplir sus fines. Como ejemplo puede darse el caso de valuar en el patrimonio de un ente como Yacimientos Petrolíferos Fiscales, el valor de llave, cosa que no es aceptable, no siendo lo mismo en empresas particulares de igual índole (22).

En cuanto a los elementos pasivos o deudas, aparece también la diferencia entre los de derecho privado y derecho público, que obstaculizan

---

(22) CARLOS D.FORNKORN, "Técnica Profesional del Contador", (tomo I).-

su unificación y su aplicación total a todos los que tengan ese tenor.

El Sr. Secretario señala que la garantía de los acreedores del Estado no se limita únicamente en el conjunto de sus bienes y derechos, sino en las posibilidades económicas que definen su capacidad recaudatoria y en el volumen y honestidad de la administración.

La garantía a que se hace referencia en el derecho privado se refiere a los bienes que se dispone en el presente y para los subsiguientes --el título gratuito u oneroso-- distintos tipos respecto al plazo de incautación o pago, prescripción, etc.

Finalmente, en la formulación de los balances generales existen también diferencias entre estos conceptos.

La hacienda privada es susceptible de clasificarse, medirse, valuarse y registrarse en cuentas en la forma que se ha explicado, pero el patrimonio del Estado reviste las dificultades inherentes, valuables y descriptivas que requieren la ordenación contable de sus bienes.

19.- Materia Administrable.- Si bien es cierto que la Ley de Contabilidad Núm. 961 no define el patrimonio del Estado federal, ni clasifica sus bienes, ahorra en su conjunto la administración de los mismos contemplando también referencias al control de

la gestión de valores, [illegible] responsabilidades emergentes de [illegible] la Contaduría General en los [illegible], relativos a fiscalización y conceptos [illegible] el movimiento patrimonial.

[illegible] "materia administrable" "el conjunto de [illegible] (cosas muebles e inmuebles, [illegible] obligaciones y créditos) que, siendo susceptibles de posesión [illegible], y no estando utilizados [illegible] instrumentos materiales de los servicios [illegible] fuente de recursos, forman con el [illegible]".

[illegible] materia administrable, constituye, a [illegible] objeto contable, desde su punto de vista [illegible] el concepto contable restringido "patrimonio del [illegible]".

[illegible] en particular de la Contabilidad [illegible], para el derecho administrativo excluye del [illegible] los bienes públicos, reservando [illegible] patrimonio del Estado para los de dominio privado, distinción [illegible] que, según lo [illegible] leyes, es de carácter jurídico solamente, y [illegible] no crean [illegible] financiero al [illegible] patrimonio del Estado, cualquiera sea [illegible] jurídico o financiero a que se

---

(23) BAYETTO, op. cit.

lo refiera, debe ser administrable de acuerdo con reglas que aseguren la publicidad, certeza y verdad de la gestión. Son garantías que la Administración pública debe observar siempre (24)

20.- Evolución del Patrimonio. El patrimonio de una hacienda (25), puede ser distinguido bajo dos aspectos: como un conjunto de elementos activos o pasivos en cuanto a su constitución, o como resultado de los componentes o partes, que varían según los múltiples procesos de su formación, desde el punto de vista de su magnitud.

Bajo la primera faz, el patrimonio del Estado constituye el Activo y el Pasivo, o sean los bienes sujetos a valorización por su naturaleza material, y los créditos o valores.

Desde el segundo punto de vista, se consideran las variaciones operadas en el patrimonio estatal como consecuencia de las funciones y fines que el Estado tiene a su cargo, y que se advierten en incrementos y disminuciones del mismo.

21.- Sus formas. En el ejercicio de sus funciones, el patrimonio del Estado sufre las variaciones consecuentes de sus finalidades.

Teniendo en cuenta lo definido como "materia administrable" o "patrimonio del Estado",

---

(24) RAFAEL BIELSA, "Principios de derecho administrative".
(25) BESTA, "La ragioneria".

éste puede presentar las siguientes formas:

1ª) Sin obligaciones;

2ª) Con obligaciones equivalentes al valor de los mismos bienes;

3ª) Con obligaciones hacia terceros y con remanente líquido a favor del propietario;

4ª) Con obligaciones hacia terceros que superan al valor de los bienes.

22.- Movimientos patrimoniales. El patrimonio no presenta un carácter estático sino dinámico (26) merced a lo cual, durante un ejercicio financiero, experimenta variaciones que lo aumentan o disminuyen. Así surgen las oscilaciones máximas y mínimas de su haber líquido sin dejar de percibir que ellas pueden revestir un carácter compensativo, dejando inalterable su cuantía total.

También el patrimonio puede tener efectos modificativos o permutativos (27) los primeros se efectúan cuando los aumentos o disminuciones no tienen la correlativa compensación y, los segundos en el caso de que esta última exista, es decir, que las operaciones sean transmutativas. Si examinamos un patrimonio, partiendo desde su inventario y continuamos con su proceso evolutivo, si el activo aumenta o disminuye su equivalencia en el pasivo,

---

(26) INGROSSO, op. cit.
(27) GUALTERIO PASSAGNO, "Contabilidad del Estado".

sus resultados son transformativos, e, inversamente, si esas variaciones han sido compensativas, el estado patrimonial habrá permanecido estacionario.

II - EL DOMINIO Y LOS BIENES

23.- El dominio público y privado del Estado. Se ha definido al dominio público (28), como el conjunto de cosas afectadas al uso directo de la colectividad referida a una entidad administrativa de base territorial (nación, provincia, comuna). Esas cosas no son suceptibles de apropiación privada.

El dominio privado, o fiscal, en cambio, está formado por el conjunto de cosas sobre las cuales el Estado ejerce en realidad un derecho de propiedad.

Como consecuencia, los bienes podrán distinguirse como integrando dos categorías:

a) públicos, sobre los cuales el Estado tiene un superior poder de policía y no un derecho de propiedad;

b) patrimoniales, sobre los cuales el Estado ejerce un verdadero derecho de propiedad, diferenciado según la clase de bienes y el servicio público a que se afecten.

Estos bienes patrimoniales pueden estar destinados a un servicio público, cuya utilización administrativa no es en forma inmediata, siendo, por lo tanto, inenajenables mientras estén afectados a ese servicio público, confundiéndose a ve-

---

(28) BIELSA, op. cit.

cos con los del dominio público. También pueden no estarlo, pudiendo, al igual que las cosas del patrimonio privado, ser enajenados.

El dominio público presenta los siguientes caracteres jurídicos:

a) Inalienabilidad, o sean que estén sustraídas del comercio ordinario de derecho privado. Ello trae como consecuencia, que el dominio público no está sujeto a expropiación, a ser gravado, y a embargarse.

b) Imprescriptibilidad, como una derivación del caracter anterior.

En razón de verdad, sobre este tema, se ha producido una cuestión puramente doctrinaria, acerca de la situación jurídica del Estado frente a la pertenencia de los bienes de uso público, y que se reduce: si debe considerársele como propietario, o si su situación no ofrece las características netas que afiancen su derecho de propiedad, y entonces estaríamos en la posición de otros tratadistas que ven en el Estado un propietario sin generis, toda vez que siendo inherente al derecho de propiedad disponer de los bienes y realizar los actos jurídicos a que son susceptibles (enajenación, gravamen, etc.), ello no es posible en el caso del Estado en que los bienes públicos son inajenables e inembargables. Pero es ésta una cuestión que por sus proyecciones, escapa a los límites y finalidades de este trabajo.

24.- Los bienes en distintas fases históricas del dominio. La conceptuación confusa de los bienes, en su pertenencia social o particular de las personas se remonta al Estado patrimonial de la Edad Media. El príncipe poseía bienes inmuebles y percibía tasas y peajes para proveer a sus propias necesidades y también a las de sus súbditos.

Pero esta confusión del patrimonio privado del príncipe con el público va desapareciendo paulatinamente, perfilándose el dominio con tales caracteres que lo distinguen netamente de los bienes patrimoniales. Se comienza a distinguir entre los bienes dejados a disposición del soberano y que le pertenecen íntegramente, de los bienes del pueblo, del reino, de la corona, de los cuales el príncipe sólo tenía la administración, y, por ende, el usufructo. Estos son los bienes camerales, así designados por que su administración corría por cuenta de ciertas cámaras especiales, destinando el príncipe su producido a la satisfacción de algunos servicios públicos a los que no podía proveer con sus recursos propios, debido a su precariedad y también porque no debía recurrir a los impuestos sino cuando la renta de estos bienes fuera insuficiente para la atención de los servicios (29).

---

(29) MARTELLO, "L'economía politica e l'odierna crisi del darwinismo".

Hecién en el siglo XVIII, el producido de los bienes camerales se distingue con toda precisión delos bienes privados del príncipe. Sólo con ellos se satisfacen las necesidades colectivas y si todavía se deja a los soberanos el goce de los bienes de la corona o dominiales, su propiedad pertenece en absoluto a la colectividad. Y así hasta concluir en el estado actual, en que la diferenciación es neta.

25.- Bienes del dominio público. En esta breve referencia a la clasificación de los bienes, es interesante a los efectos del estudio que emprendemos sobre contabilidad patrimonial, el conocimiento de las disposiciones contenidas en nuestro Código Civil, que a partir del artículo 2339, establece una clasificación de los mismos, consignando las normas necesarias para el uso de aquellos que están afectados al dominio público.

En el artículo 2340 enumera a los bienes que para nuestra legislación deben entenderse como públicos del estado general o de los estados particulares, sobre los cuales —artículo 2341—, las personas particulares tienen el uso y goce de los bienes públicos, pero sujetas a las pertinentes disposiciones de este código o a las ordenanzas generales o locales:

1º) Los mares adyacentes al territorio de la República, hasta la distancia de una legua marina, medida desde la línea de la más baja mares; pero el derecho depolicía para objetos concernientes a la seguridad del país y la observancia de las leyes fiscales, se extiende hasta la distancia de cuatro leguas marinas medidas de la misma manera;

2º) Los mares interiores, bahías, ensenadas, puertos y ancladeros;

3º) Los ríos y sus cauces y todas las aguas que corren por cauces naturales;

4º) Las playas del mar y las playas de los ríos navegables, en cuanto su uso sea necesario para la navegación, entendiéndose por playas de mar la extención de tierra que las olas bañan y desocupan en las más altas mareas, y no en ocasiones extraordinarias de tempestades;

5º) Los lagos navegables por buques de más de cien toneladas, y también sus márgenes;

6º) Las islas formadas o que se formen en el mar territorial o en toda clase de río, o en los lagos navegables.

7º) Las calles, plazas, caminos, canales, puentes y cualesquiera otras obras públicas, construídas para utilidad o comodidad común.

La referencia hecha anteriormente a las enormes dificultades que se presentan al pretender inventariar y valuar los bienes del dominio público, puede constatarse con el contenido de los bienes incluídos en el artículo transcripto.

26.- Bienes del Dominio Privado. Corresponden a esta categoría las riquezas que el Estado posee en la plenitud de sus derechos como propietario, como también las industrias que explota, de conformidad a las prescripciones legales, con el propósito de obtener rentas para invertirlas en gastos u obras de utilidad públicas.

El artículo 2342 de nuestro Código Civil expresa textualmente:

"Artº 2342 - Son bienes privados del Estado General o de los Estados Particulares:

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".

Los conceptos relativos a las dificultades de descripción, valuación, medición, etc., se repiten en esta clase de bienes.

27.- Clasificación de Bayetto. Los autores han clasificado los bienes públicos y privados según sus distintos criterios.

Bayetto (29) desde un punto exclusivamente contable, establece la siguiente clasificación:

a) Disponibles: Se consideran los bienes que pueden ser objeto de una operación financiera, venta, permuta, etc., aunque para efectuarla se requiera una ley especial autorizativa o llenar determinadas formalidades;

b) No disponibles: Esto es, inalienables, sea por su condición jurídica, por disposición de una ley especial, o por el uso a que estén afectados en el momento.

I - De los bienes del Estado en General.

- 2 -

a) Fructíferos: Cuando procuran al Estado entradas en dinero (alquileres,etc) o le evitan gastos, que en otra forma debería afrontar (edificios ocupados oficinas públicas, etc.);

b) Infructíferos: cuando no producen rentas para el Estado, ni le evitan gastos, aunque sean de utilidad para los habitantes a cuyo uso están afectados.

- 1 -

a) Destinados al uso más o menos perdurable, por ser de condición tal que no dejan de existir por el primer uso que de ellos se hace, aunque sean susceptibles de consumirse o deteriorarse después de algún tiempo. Ej.los muebles y útiles de oficina, etc.;

II - De los bienes muebles en particular.

b) Destinados al consumo: Su existencia termina con el primer uso. Ej.artículos alimenticios, etc.

- 2 -

c) Materias primas, destinadas a ser transformadas por la industria del Estado.

27.- Clasificación de Pessagno. Este autor (30) de los artículos 2340 y 2342 hace la siguiente clasificación que no es más que una síntesis de contenido de los mismos:

1º) Viabilidad
- (1 - calles
- (2 - caminos nacionales

2º) Marítimo
- (1 - riberas
- (2 - puertos
- (3 - playas

3º) Lacustre
- (1 - lagos
- (2 - lagunas, etc.

4º) Forestal
- (1 - bosques vírgenes
- (2 - selvas, etc.

28.- Clasificación económica de los bienes. La clasificación contable de los bienes, difiere con la admitida por otros que enfocan esta cuestión desde otros puntos de vista.

Así Pantaleoni (31), en base a una apreciación exclusivamente económica, divide a los bienes en directos, complementarios e instrumentales, particularizándose: los primeros, porque satisfacen las necesidades inmediatas; los segundos, porque satisfacen esas necesidades en combinación con otros; y los últimos, porque son los medios —de allí su nombre—, para la obtención de los bienes anteriores.

---

(30) GUALTERIO PESSAGNO, op cit.
(31) MAFEO PANTALEONI, "Principios de economía pura"

29.- Clasificación de Flora. Tomando la clasificación anterior como punto de partida, Flora (32) entiende que como el Estado tiene por función la satisfacción de las necesidades colectivas. Así, el dominio público comprende todos los bienes directos y complementarios poseídos por él, y que, como los acueductos, carreteras, puertos, faros, canales, museos, fuertes, escuelas y edificios y los materiales que coadyuvan al ejercicio de las funciones gubernativas, satisfacen inmediatamente o contribuyen a satisfacer las necesidades públicas. En cambio, el dominio privado comprende los bienes instrumentales que para satisfacer las necesidades sociales tienen que transformarse en bienes directos o complementarios. Las rentas percibidas por el Estado debidas al arrendamiento de tierras o edificios o playas balnearias, no satisfacen ninguna necesidad de la sociedad política si antes no se han transformado en bienes directos o complementarios públicos, como los materiales para uso militar, escolar, artístico, etc.

Esto explica el carácter de inalienables e improductivos, que este autor le adjudica a los bienes del dominio público. Estos no tienen valor monetario, porque siendo bienes directos o complementarios destinados al consumo de la colectividad ente-

---

(32) FLORA, op. cit.

ra, ésta no puede valuarlos si no por su cantidad, por su valor en uso; y no son alienables, porque sería absurdo concebir que la sociedad venda bienes que hacen relación a necesidades para satisfacer las cuales ella se ha organizado políticamente.

De lo dicho se deriva que el Estado posee el dominio fiscal en las mismas condiciones que los particulares (33). De él obtiene un lucro, que transforma en bienes directos, en servicios públicos, precisamente porque esos bienes no son, por su naturaleza, susceptibles de otro empleo respecto de la colectividad; como no trata de producir servicios aferentes a la soberanía, si no de obtener, de igual modo que los particulares, un producto neto, posee el dominio fiscal en condiciones de libre concurrencia, bajo las mismas normas jurídicas que regulan los bienes privados, pues, dada la identidad de los fines, no necesita privilegios ni monopolios; finalmente, de igual modo que los bienes privados, los bienes dominiales fiscales son alienables, pues se trata de bienes instrumentales que no satisfacen necesidades generales y que, por consiguiente, la sociedad misma no tiene interés en conservar.

30.- Clasificación de Bielsa. El doctor Bielsa (34) observa que hubiera convenido separar los bie-

---

(33) GIORGI MARCHESINI, "Compendio di Ragioneria delle Aziende publiche".

(34) RAFAEL BIELSA, "Estudio publicado en el Anuario de Dcho.Público de la Fac.de C.Econ.de Rosario año 19

nes públicos de los bienes que no siendo propiamente tales, están, sin embargo, afectados a un servicio público, creando así una nueva categoría.

31.- Distinción de Arévalo. La distinción de los bienes del Estado en públicos y privados, se apoya, según Roia, en un contenido jurídico exterior, que no está libre de reparos (35).

"La sana doctrina administrativa, sostiene que el estado, tiene tanto en los bienes públicos como en los privados, un derecho de propiedad; en germen en el primer caso (limitado por el uso público, pero susceptible de expansión con el pase del dominio público al patrimonio del Estado, mediante la desafectación) para transformarse en propiedad plena (como en el segundo caso)".

La distinción —agrega—, debe efectuarse atendiendo al modo en que los bienes sean empleados para la realización de los intereses colectivos.

En tal sentido, ciertas necesidades públicas vienen a satisfacerse mediante el uso directo de los bienes públicos, —que constituye su destino principal—, el uso posible para todos, individual y dentro de los límites de su aplicación, un uso gratuito. Para ello, los bienes públicos serán de natura-

---

(35) ALBERTO ARÉVALO, "Apuntes de contabilidad de las Haciendas públicas".

leza que permita su empleo en concordancia con la realización de las necesidades que están destinadas a satisfacer.

32.- Comisión Reformadora del Código Civil. Esta comisión creada en el año 1926, hace figurar en el Título II de su proyecto las siguientes disposiciones:

Art°118 - Quedan comprendidos entre los bienes públicos de la Nación o de las Provincias:

1º) Los mares territoriales hasta diez (10) millas contadas desde la línea de la más baja marea, sin perjuicio del derecho de policía para los fines de seguridad y la observancia de las leyes fiscales;

2º) Los mares interiores, bahías, ensenadas, puertos y fondeaderos;

3º) Los ríos y todas las aguas que corren naturalmente, así como los respectivos cauces mientras no estén abandonados por ellos;

4º) Las playas del mar y de los ríos, entendiéndose por tales la extensión de tierra que las aguas bañan o desocupan en las más altas mareas o crecidas ordinarias, y no durante las tempestades;

5º) Los lagos y sus lechos;

6º) Los caminos, calles, plazas, puentes, canales, y todas las obras afectadas al uso común y al servicio público.

Art°119 - Son bienes privados de la Nación o de las provincias:

1º) Todos los inmuebles que, situados dentro de los respectivos límites territoriales, carecieren de otro destino;

2º) Los bienes vacantes o mostrencos y los de quienes fallecieren sin herederos;

3º) Las islas que se formen en el mar territorial y en los ríos o lagos, cuando ellos no pertenecen a particulares;

4º) Las embarcaciones que dieren en las costas de los mares o ríos, sus fragmentos y los objetos comprendidos en la carga, siempre que no pertenecieren a enemigos o corsarios;

5º) Los meteoritos;

6º) Todos los bienes nacionales o provinciales no comprendidos en el artículo anterior, o no afectados al servicio público.

Art°120 - Son susceptibles de apropiación privada:

1º) Los peces de los mares, ríos y lagos, con arreglo a lo dispuesto en el art. 1510;

2º) Los enjambres de abejas, conforme al art. 1509;

3º) Las piedras, conchas u otras materias que el mar arroje durante su retroceso, siempre que no sean de un dominio particular;

4º) Las plantas y hierbas que crezcan en las aguas del mar, y también las que arrojen las aguas al bajar de las más altas mareas;

5º) Las terrenas, desmontadas o ganadas accidentalmente al mar.

3º.- Bienes públicos que pueden ser objeto de la locación.

Algunas circunstancias de diferente procedencia, tienen vinculación con el régimen a que están sujetos los bienes del Estado Nacional. Así se podrá circunscribir con exactitud el alcance específico que contiene, sin perjuicio de otras interpretaciones aceptables, el artículo 4º inciso 1º y concordantes del régimen de contabilidad.

Dicen dichos artículos (36).

1º) Constitución Nacional:

Art.(4º) El Gobierno Federal provee a los gastos de la Nación con los fondos del tesoro nacional formado del producto... de la venta o locación de tierras de propiedad nacional...

Art.(67.inc.14) Corresponde al Congreso, disponer del uso y enajenación de las tierras de propiedad nacional.

2º) Código Civil: Artículo 2º de las disposiciones de

---

(36) Rec.de C.E.de Bs.As."Ley de Contabilidad y dispo-

los artículos 2340, 2341, y 2342 atinentes a la clasificación de los bienes del dominio público y privado del Estado boliviano, que corresponden a los parágrafos 25 y 26 de este capítulo, se encuentran los siguientes:

Art.2339. Las cosas son bienes públicos del Estado general que forman 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 del estado general o de los estados particulares.

Art. 2340. Son bienes municipales los que el estado o los estados han puesto bajo el dominio de las municipalidades. Son enajenables en el modo y forma que las leyes de estados lo prescriben.

Art. 2341. El estado general o provincial y todas las personas jurídicas, están sometidas a las mismas prescripciones que los particulares, en cuanto a sus bienes o derechos susceptibles de ser propiedad privada, y pueden igualmente oponer prescripción.

3º) Leyes:

a) Ley 12.961, de contabilidad:

Art. 4o. Enunciaremos: Arts. 54/55, sobre administración de los bienes y transferencias; Artículo 60, sobre contabilidad patrimonial, artículo 76, fiscalización y vigilancia por la Contaduría General de las operaciones patrimoniales; artículo

63, sobre las responsabilidades que [illegible] el estudiar cual [illegible];

b) [illegible], de reglamentación de los ferrocarriles particulares;

Art. 15. La Comisión [illegible] entenderá en el estudio y [illegible] toda iniciativa o cuestión sobre vías de comunicación, construcciones hidráulicas, arquitectónicas y de cualquier otra naturaleza que dispongan los poderes, ya sea de su propio resorte, ya del de otros departamentos del poder público.

Así le corresponde:

1º) [illegible] las líneas férreas que deba proveer el Estado nacional, su construcción y explotación de acuerdo con la ley;

2º) Dictar [illegible] reglamentos ferroviarios en generalidad, e inspección de los ferrocarriles según las leyes;

3º) [illegible] de los ferrocarriles de la Nación en el caso de conflictos con las líneas de las provincias o de particulares y las provinciales;

4º) Reglamentación relativa a tarifas de todas las líneas férreas de jurisdicción nacional;

5º) Estudios y construcciones de caminos nacionales y [illegible] provinciales y locales que ordenen las leyes y disponga el Poder Ejecutivo dentro de sus atribuciones;

6º) Construcción de líneas telegráficas;

7º) Estudio, proyecto y construcción de obras que faciliten la navegación marítima y fluvial, canales navegables de riego y embalses, puertos, muelles, diques de todo género, dragados, etc.

8º) Proyecto, construcción, dirección y conservación de los edificios públicos y monumentos, templos, cárceles, cuarteles, arsenales, fortalezas, astilleros, balizas, faros y otras construcciones dependientes de la Nación en todo el territorio;

9º) Estudios, construcción y conservación de los puentes de la Nación y de la hidrografía del territorio con fines de utilidad nacional, regional o local;

10º) Dirección, conservación, mejora y desarrollo de las obras de salubridad y aguas corrientes de la Capital de la República y de toda obra semejante que las leyes manden realizar en ella y en los territorios de las provincias;

11º) Mejoras en la estética de las construcciones del Estado, su decoración y ornato, estatuas y monumentos públicos;

12º) Censo de bienes nacionales;

13º) Depósito, administración y venta de bienes muebles, y semovientes del Estado fuera de servicio;

14º) Expropiación;

15º) Inspección de obras particulares concedidas por la Nación.

4º) Decretos:

a) Del 9 de mayo de 1883, ordenando que en el mes de enero de cada año, se practique en las oficinas dependientes del Ministerio de Hacienda, un inventario exacto y circunstanciado de todos los bienes de propiedad de la Nación que existan a su cargo.

b) Acuerdo del 23 de junio de 1901, estableciendo

que la custodia de los títulos de propiedad del Estado, estará a cargo de la Junta de Administración del Crédito Público, la que abrirá un registro oficial para su movimiento, debiendo las oficinas públicas que tengan en su poder títulos de propiedades nacionales entregarlos a la Contaduría General las que los pasará al Ministerio de Obras Públicas.

c) Acuerdo del 30 de junio de 1913, disponiendo que al término del mes de diciembre de cada año, las reparticiones de la administración nacional levantarán el inventario general de los bienes inmuebles, muebles y semovientes de propiedad del Estado.

d) Acuerdo del 21 de setiembre de 1926, por el cual se comisiona al Escribano General de Gobierno, para que proceda a la formación de un índice general de todas las propiedades inmuebles del Estado, adquiridas de particulares.

e) Del 27 de julio de 1933, por el cual se establece que el Ministerio de Obras Públicas designará una comisión encargada de levantar un censo de los bienes inmuebles, muebles y semovientes de la Nación.

f) del 24 de marzo de 1926, aprobatorio del reglamento general de administración de la Armada, por el que en su artículo 2º se le acuerdan a la Dirección General Administrativa, entre otras funciones, las de administración de los transportes de la Armada, y la de llevar, fiscalizar y mantener al día los inventa-

rios.

g) Del 9 de marzo de 1932, por el que se aprueban los estatutos de la Universidad de Buenos Aires, estableciéndose que forman su patrimonio, el Fondo Universitario, los bienes inmuebles, muebles e inmateriales que en virtud de ley o a título gratuito u oneroso pasen al dominio de ésta y las colecciones científicas, bibliotecas, publicaciones y demás bienes que tengan las facultades, institutos, establecimientos y dependencias de la universidad, como que los inmuebles afectados a la enseñanza no podrán ser enajenados o gravados sino con autorización del P.E. y que anualmente se practicará un inventario general y tasación de los bienes que servirán de base para la contabilidad y balance.

h) [illegible] de 1937 y Acuerdo del 28 de Octubre de 1937, por el cual se [illegible] y formularios para el censo de los bienes nacionales.

i) Acuerdo del 28 de octubre de 1937, estableciendo el clasificador de los bienes del Estado.

j) Acuerdo del 11 de noviembre de 1937, fijando la fecha y modalidades del levantamiento del Censo Nacional de bienes del Estado.

k) Acuerdo del 9 de mayo de 1938, autorizando al Ministerio de Obras Públicas para que organice una oficina de "Registro de los Bienes del Estado" a fin de que confeccione los resúmenes definitivos de las

unidades y valores de los bienes nacionales y mantenga al día los movimientos de cargos y descargos.

l) Acuerdo del 31 de mayo de 1938, por el cual se dispone el régimen para que las reparticiones o dependencias públicas que posean materiales en desuso puedan venderlos, repararlos, transformarlos o cederlos.

m) Del 28 de abril de 1939, constituyendo la comisión asesora del patrimonio nacional.

n) Del 5 de setiembre de 1946, ordenando la remisión por las reparticiones y dependencias de la administración nacional al Registro de Bienes del Estado, de los valores del inventario al 31 de diciembre de 1945 y disponiendo la creación de una comisión para el estudio de las disposiciones que rigen la materia y para que proyecten las normas de sistematización del régimen del inventario permanente.

C A P I T U L O III

CONTABILIDAD DEL PATRIMONIO

I - LA CONTABILIDAD ADMINISTRATIVA Y LA PATRIMONIAL

34.- Definición de la contabilidad administrativa. La contabilidad administrativa ha sido definida por Aced y Bartrina (37) como la ciencia de la contabilidad especialmente aplicada a la administración económica del Estado, Provincia o Municipio.

Naturalmente que, en el caso especial de esta contabilidad, se reproducen las irreductibles controversias que promueven la condición discutida de ciencia, arte o meramente técnica de la contabilidad general, en la que se advierte que el autor citado se inclina por la primera, como aquéllos otros que la conceptúan como una ciencia de carácter jurídico, con íntimos lazos con algunas ramas del derecho público, (como el constitucional y el administrativo) y con ciertas formas del derecho privado. Es que se concibe al Estado como un ente jurídico que por exteriorización de ciertos hechos o actos puede considerárselo comprendido, de esta última bifurcación del derecho, y, susceptible, en tal forma, de adquirir derechos y contraer obligaciones.

A la par de estos tratadistas, se hallan quienes la conceptúan con mucho menor envergadura,

---

(37) ACED y BARTRINA, op. cit.

considerándola como una mera ramificación de la administración pública, —que tiene como basamento a la ciencia financiera—, pero estimándola capaz de imprimir una orientación racional a aquélla.

Hay, además, quienes la confunden, hablan de élla como de una aritmética política, restringuíendola únicamente a cuestiones numéricas (38).

Entendemos, que la contabilidad administrativa es una disciplina científica, cuyas normas están destinadas a la coordinación y disposición adecuada de las operaciones que atañen al presupuesto y patrimonio de un Estado general o particular y que permite el conocimiento de ellas, el de si han sido cumplidas las normas y previsiones legalmente acordadas y los resultados de la gestión de los administradores.

35.- Su objeto. Si bien en la contabilidad mercantil la finalidad que se persigue con su aplicación es el conocimiento del estado económico y financiero de una empresa, mediante el estudio racional de los rubros que lo integran, todo lo cual nos conduce a la apreciación de los beneficios o pérdidas obtenidas y, por ende, al aumento o disminución del capital, en la contabilidad administrativa no rexan tales propósitos. Ella permite fundamentalmente el contralor de los in-

---

(38) GUALTERIO PESSAGNO, op. cit.

gresos y los gastos públicos y su objeto se puede sintetizar en los términos del siguiente esquema.(39):

1º) El cálculo anticipado de posibles recursos y de gastos por servicios necesarios para la vida de la entidad;

2º) El cabal conocimiento de sus derechos y obligaciones en el orden económico;

3º) La equitativa exacción de los recursos financieros que forman el activo de las haciendas públicas;

4º) La exacta y justificada inversión de esos recursos en el pago de sus obligaciones por servicios públicos;

5º) El conocimiento periódico de los saldos pendientes de ingreso o de pago;

6º) La justificación de la conducta del organismo público encargado de la gestión económica, o sea, el grado de cumplimiento dado a las leyes financieras;

7º) La garantía del contribuyente de que sus prestaciones han rendido el mayor efecto útil;

8º) El suministro de hechos para la formación de estadísticas financieras que guíen a los gestores en el fomento de los tributos, en su equitativa exacción, en la economía de los gastos y en la perfección de los servicios.

Ahora bien, el conocimiento del cálculo de recursos y erogaciones se realiza mediante la formación del presupuesto; la apreciación de los derechos y obligaciones, su exacción, pagos y saldos, por los libros; y la justificación de la conducta del gestor, la garantía del contribuyente y los datos estadísticos, por medio de la rendición de cuentas, de su exá

---

(39) ACED y BARTRINA, op. cit.

men, fallo y publicidad.

En otros términos, la Contabilidad administrativa se propone la prestación de ciertos servicios (40) que se pueden sintetizar así:

1º) De orden puramente contable, para registrar las operaciones, poniendo en evidencia los fenómenos administrativos y económicos de la gestión, clasificados por ejercicios;

2º) De métodos administrativos, propendiendo a la implantación de aquéllos que mejor convienen a la clara especificación de los recursos y gastos públicos;

3º) De sistemas, al intervenir en la gestión financiera en la formación de los inventarios y en la realización efectiva de los ingresos y egresos y movimiento de activo y pasivo del patrimonio;

4º) De contralor e información técnico-financiera, con atinencia al desarrollo administrativo y al estudio y preparación de los proyectos, reformas y mejoramientos en el engranaje financiero del Estado.

36.- Utilidad. Al tratar el tema anterior, hicimos mención a las finalidades intrínsecas que se propone la contabilidad administrativa, lo cual de por sí, libera de nuevas afirmaciones tendientes a demostrar la utilidad que presta al ente político. Sin embargo, abundaremos en otras consideraciones cuya evidencia pone de manifiesto que se tratan de verdades axiomáticas.

En la actividad privada, es la contabilidad el medio de que dispone un comerciante para conocer en un momento dado la verdadera situación por

---

(40) GUALTERIO PESSAGNO, op. cit.

que atraviesa, pudiéndole presentar en forma clara y precisa, cuáles han sido las variaciones operadas en su patrimonio, durante un lapso determinado, indagando en los orígenes que las provocaron y ofreciendo las bases seguras para su estudio y compenetración.

En la hacienda pública su misión es más trascendental, no sólo por la amplitud y cuantía de los bienes sujetos a su control, sino también porque además de procurar resultados similares a los que se obtienen con la contabilidad privada, suministra los elementos que permitirán juzgar la conducta de los gestores; saber si los diveros obtenidos mediante exacción de los administrados, han sido invertidos de acuerdo con el destino fijado por sus representantes; y el conocimiento periódico de las variaciones y financiero-patrimoniales mediante su marcada propensión a la publicidad.

De allí surge una vinculación estrecha e inseparable entre la Contabilidad Pública y los organismos estatales, que permiten afirmar con rotundidad que aquélla es a éstos como el derecho a la función política de un Estado, por cuanto si bien éste señala cuáles son los deberes y obligaciones inherentes a la convivencia plítico social, aquélla los indica en la actividad financiera, integrando, ambas, la vida de tales organismos.

Por eso debe considerarse como un prin

cipio intergiversable, el que la Contabilidad Administrativa es indispensable para la vida financiera de un Estado, Provincia o Municipio.

37.- Operaciones que conciernen a la Contabilidad Administrativa. Las atinentes al Presupuesto, es decir, las vinculadas a la determinación de ingresos y egresos, adquisición de derechos y reconocimiento de obligaciones que en él tienen su orígen, y que permiten la formulación de un sistema de cuentas tendientes a la comprobación de si sus disposiciones han sido aplicadas, tienen una importancia fundamental, pero no son las únicas ni en la vida económica de un Estado, ni de las que entiende la Contabilidad Administrativa. Porque al par de ellas, se encuentran las que enraizan en la relación de los bienes patrimoniales que posee; en los empréstitos que halla concertado y cuya cancelación se efectúa en un período de tiempo superior al que comprende un ejercicio presupuestario; y en la coexistencia de entidades o servicios dotados de cierta autarquía, que exigen una contabilidad especial.

De donde resulta (41) que para las operaciones a realizar por la Contabilidad Administrativa, pueden distinguirse las siguientes divisiones:

a) Contabilidad del Presupuesto;

b) Contabilidad del Patrimonio;

c) Contabilidades Especiales;

Las tres contabilidades no son, ni pueden ser independientes. Existe entre ellas una íntima relación y mutua influencia, y sólo mediante la coordinación y estudio conjunto de los datos que cada una ofrece, permitirá el conocimiento de la situación financiero-patrimonial del Estado y los resultados de la gestión de los administradores, sobre quienes haya recaído la responsabilidad de su gobierno.

38.- Definición y objeto de la contabilidad patrimonial. La contabilidad del patrimonio es aquélla que permite el conocimiento de los bienes públicos y privados de un Estado, posibilitando la determinación, en cualquier momento, de sus altas y bajas, costo, productividad, o sea que las registraciones que se efectúan en esta Contabilidad, conducen a estas finalidades:

a) Al conocimiento y conservación del patrimonio que posee el Estado;

b) A las determinaciones de los aumentos, disminuciones y modificaciones que, en cada ejercicio, se hayan producido;

c) A la contabilización del rendimiento patrimonial

d) A la apreciación del resultado de la gestión de los administradores.

Para el conocimiento cabal de la si-

tuación e importancia del patrimonio, ha menester proceder a la confección de un inventario que involucre la totalidad de los elementos que lo integran.

Para llegar a valorar cuantitativamente los cambios, modificaciones, alteraciones, como también los rendimientos y resultados de la gestión, será menester la correcta contabilización de las operaciones que le dán origen.

39.- Diferencias con la contabilidad privada y la financiera. Difiere la contabilidad patrimonial de la mercantil en su amplitud, en su trascendencia mayor. Esta, mediante la coordinación y disposición de las operaciones comerciales en libros adecuados, propende al conocimiento de la situación de la empresa, determinando sus resultados y las causas que los han producido. O, en otras palabras, tiene por objeto responder a estas preguntas: cuál es la situación de una empresa; cuántos son sus beneficios o pérdidas; cómo se han producido.

En cambio, la contabilidad del patrimonio, si bien dispone adecuadamente de operaciones en libros, éstas no tienen un carácter comercial y su propósito, si bien puede enunciarse como el de conocimiento del patrimonio estatal, ello no es con el propósito de deducir beneficios, sino su acrecentamiento y rendimiento de acuerdo con prescripciones constitucionales o administrativas, concretando —lo hemos dicho ya—,

la acción al respecto de los gobernantes, quiénes deben rendir cuenta por las alteraciones operadas en él, al cabo de cada ejercicio presupuestario.

Diferencias también las hay con la contabilidad de presupuesto (42).Es competencia de la contabilidad patrimonial, el examen de todos los actos administrativos capaces de producir alguna transformación en los bienes de pertenencia del Estado, mientras que la contabilidad financiera, abarca el juicio únicamente de las inversiones, percepciones y justificación de esos actos.

A la contabilidad financiera, en el estudio de las inversiones, sólo le interesan en cuanto implican una erogación, pero en su aspecto pasivo, escapando a sus propósitos el objeto de esas inversiones. En cambio, la contabilidad del patrimonio toma en cuenta la influencia que esa inversión puede causar sobre el patrimonio general. Por ejemplo la adquisición de un inmueble, representa para la contabilidad financiera un gasto, mientras que para la patrimonial la transformación de la hacienda pública, que en lugar de dinero posee un bien de otra naturaleza.

4o.- Condiciones que debe reunir una contabilidad patrimonial. Podemos sintetizarlas en las siguientes:

---

(42) MAURICIO E.GREFFIER, "Contabilidad del Estado"

1a.) Que comprenda en toda su integridad los diferentes elementos que concurren a toda operación de carácter patrimonial;

2a.) Que permita consignar las registraciones reuniendo los requisitos esenciales de exactitud, claridad y rapidez;

3a.) Que ofrezca fáciles y abundantes medios de comprobar la veracidad, exactitud y cuantía de esta índole de operaciones;

4a.) Que existan relaciones o enlaces obligados y constantes entre los elementos que la integran, posibilitando en forma automática el contralor de las operaciones.

5a.) Que existan relaciones o enlaces obligados con la Contabilidad de Presupuesto y las Contabilidades especiales.

6a.) Que facilite la mayor divisibilidad en su organización material;

7a.) Que su ejecución sea rápida;

8a.) Que sus resultados puedan centralizarse y unificarse.

Trataremos de explicar ésto. Si la contabilidad patrimonial cuenta con todos los elementos que concurren a una operación, éllos permiten conocer su procedencia, deducir su fín y registrarla en todas las cuentas destinadas a contabilizar los

resultados patrimoniales, de manera exacta, clara y sencilla, porque la variedad y multiplicidad de las operaciones que integran esta contabilidad, exigen que se efectúen en el menor tiempo compactible con la claridad y precisión de concepto.

También ha de ofrecer los medios de comprobación que puedan garantizar la veracidad de los hechos patrimoniales y la rápida deducción de los errores. Ha de permitir medios de enlaces que llamaremos internos y extracontables como medio de comprobación técnica y garantía de la gestión personal de los administradores.

Ha de consentir además, divisibilidad amplia, porque así lo exigen las operaciones atinentes al movimiento de los bienes, propendiendo al fraccionamiento de las operaciones hasta en sus más mínimos detalles. Rapidez en su ejecución, implica inmediata correspondencia entre el hecho contable y su registro; centralización, resumen progresivo de los hechos patrimoniales hasta llegar a una síntesis de los mismos que permita percibir con claridad los resultados de la gestión patrimonial.

41.- Lo que debe reflejar.

a) El haber patrimonial del Estado;

b) Las modificaciones que se verifiquen en la consistencia de su patrimonio mueble e inmueble, los efectos y especies.

c) Referente a la responsabilidad de los agentes de la Administración, debe registrar los cargos y descargos, provisorios o definitivos, que formulen u otorguen por su gestión (43).

Para q ue la contabilidad patrimonial trasunte las variaciones habidas durante un ejercicio, es necesario:

1º) Que las omisiones, de existir, se obvien incorporando los bienes sin fijarles valores, a efectos de no equipararlos a las nuevas adquisiciones;

2º) Que las adquisiciones se incorporen, no al precio de costo, sino de acuerdo con unidades, tipo o precios "standard", establecidos con antelación y con carácter invariable, inferiores a los precios de mercado y únicos para un mismo tipo de bienes.

42.- Ejercicio patrimonial. Al ser de interés para la hacienda pública todo cuanto se relaciona con la composición y variaciones de la consistencia patrimonial, paralelamente al ejercicio financiero se desenvuelve el llamado ejercicio patrimonial, cuya duración coincide con la de aquél.

Se inicia el inventario patrimonial con un inventario general del activo y pasivo de la hacienda pública al empezar el período administrativo; comprende luego todas las variaciones patrimoniales

---

(43) JUAN BAYETTO, op. cit., fascículo VIII.

producidas durante el año, ya sea de las operaciones provenientes del presupuesto general o por causas extrañas al mismo; y se cierra con una nueva situación del patrimonio de la hacienda pública referida al último día del año financiero.

Hasta el presente, solamente Italia, Suiza y los países escandinavos consideran para su hacienda pública el ejercicio patrimonial.

En Italia, para la rendición de cuentas del ejercicio se forman anualmente dos capítulos: el primero comprende el resultado de la gestión presupuestaria; el segundo, la cuenta general del patrimonio del Estado. Este último abarca cuatro secciones:

a) Cuentas generales del patrimonio basadas en las consistencias al principio y al fín del ejercicio y las variaciones netas operadas en aumento o disminución de cada partida;

b) Demostreción de los puntos de concordancia entre las rendiciones de cuentas del presupuesto y la del patrimonio;

c) Cuentas generales de los recursos y gastos, tanto de la parte efectiva del presupuesto como de la gestión del patrimonio independientemente de ese presupuesto;

d) Cuenta del activo y del pasivo, clasificados por los ministerios que administran los citados elementos patrimoniales.

43.- La contabilidad del patrimonio como integrante del plan quinquenal. El plan quinquenal del Gobierno Nacional, encara en diversos aspectos lo atinente a la contabilidad patrimonial. A este fín, el punto de partida presentado, es la confección de un inventario minucioso, a lo cual ya tiende el decreto 9278/946, por el cual se dispone la actualización del censo de bienes muebles, inmuebles y semovientes de propiedad del Estado aplicado al servicio de todas las dependencias y reparticiones de la Administración Pública, y por el que, en síntesis, también se creó una comisión Técnica Especial, con el encargo de proyectar un régimen tendiente a lograr el inventario permanente y actualizado de los bienes del Estado.

Esas normas, serán el basamento para la implantación de un régimen de contabilidad patrimonial racional y la de un clasificador o catálogo de todos los elementos que revistan iguales características permitiendo una fácil individualización de los bienes, el registro y control de los movimientos de altas, bajas, etc.

II - DESARROLLO DE LA CONTABILIDAD PATRIMONIAL

44.- Principios que lo rigen. Al proceder al estudio de este tipo de contabilidad, se ofrecen alternativas variadas, por cuanto, si bien no escapa a la general comprensión de los gobernantes y técnicos a cuya custodia se han puesto los bienes de un Estado, la importancia y necesidad de su aplicación, con miras a determinar los derechos y obligaciones del ente estatal con respecto de ellos; al análisis de esos bienes con miras a la clasificación, ordenamiento y tipificación; a la investigación de las razones de su incremento o disminución; a la fijación de su activo y pasivo, como al deslindamiento de la responsabilidad de quienes disponen de ellos por mandato del pueblo, es evidente que no se ha puesto, en general, el empeño legislativo y administrativo en procurar su desarrollo con la amplitud y eficacia que las cuestiones enunciadas requieren.

Todo intento a este respecto, debe basarse en principios sólidos, los cuales reconocen un doble origen: moral y económico (44)

Entre los de orden moral, cuentan la verdad y la justicia. La verdad, porque aplicada a la administración del patrimonio, permite el conocimiento real de las cosas sometidas a su gobierno, permitiendo

---

(44) ACED y BARTRINA, op. cit.

definir con exactitud los derechos y obligaciones que le son inherentes; la justicia, porque siendo equitativos los actos afines a su pertenencia, permitirán despreciar aquellos que no se fundamenten en las normas consistentes del derecho.

Desde el punto de vista económico consideraremos: el trabajo porque la fuente de bienes de carácter económico que esta Contabilidad admite, bien sea como manifestación del esfuerzo actual del conglomerado social, bien como expresión del esfuerzo de propósitos agregados sociales; y el acerbo patrimonial al que analiza en sus elementos componentes, examina en sus variadas manifestaciones siguiéndolo en sus constante evolución.

45.- Su implantación. Mientras que algunas organizaciones financieras, que son las menos, le han dedicado atención preferente a su afincamiento, otras sólo le han concedido una mediana preferencia que en otros se diluye en su inexistencia.

1º) Con amplitud de miras, se la advierte en escaso número de países europeos, a la cabeza de los cuales se encuentra Italia, con la implantación de un sistema contable que permite conocer la variación neta operada anualmente en el patrimonio, constituyendo otro elemento, junto con el derivado de la actividad presupuestaria, que permite el eficiente juzgamiento

de la conducta de los administradores. De los bienes existe una minuciosa catalogación la cual facilita su individualización y el registro y control de los movimientos de altas y bajas.

En parecidas condiciones de desarrollo se encuentra en Suiza, habiéndose adoptado sus principios desde hace algún tiempo, lo mismo que en países como Dinamarca, Suecia y Noruega.

2º)Los han que, todo el aspecto del control patrimonial lo limitan al establecimiento, al final de cada ejercicio, de un inventario que comprende de la totalidad de los bienes que poseen.

Evidentemente que, si el inventario es completo y las valoraciones correctas, la diferencia entre dos inventarios consecutivos dará el importe del aumento o disminución experimentada por el patrimonio durante aquel ejercicio. Pero no pasa de ser un mero estado patrimonial que no permite deducir los factores que han concurrido a formar dicho aumento o disminución.

Esto implica un estado de cosas, en lo que atañe a la administración de la hacienda pública, que debe calificarse de decidia, toda vez que la redacción y valoración de un inventario, es el trabajo que acarrea mayores dificultades y complejidad

en la contabilidad patrimonial. Las demás operaciones son sencillas y hasta poco numerosas. Con lo cual, resulta la dificultad del inventario, es breve al trecho a recorrer hasta disponer de una completa e íntegra contabilización patrimonial.

3º) Pero, en la mayor parte de los países, la contabilidad patrimonial no existe, como tampoco cuentas e inventarios regulares y completos. A lo sumo, se han practicado relaciones de algunos bienes patrimoniales a las que se les concede el nombre de inventarios pero que sólo comprenden ciertos grupos de bienes no sujetos a una clasificación racional y a los que se les ha fijado una valoración convencial, que no obedece a estudios previos ni a normas uniformadas. En síntesis, no es palpable el ajustamiento a un plan predeterminado de catalogación y valuación ni tampoco se puede afirmar que la totalidad de los bienes hayansido considerados.

Esta conducta en el manejo de bienes que integran la hacienda de un Estado, merece la crítica pertinaz, porque entraña un descuido que facilita una disponibilidad abusiva de ellos, por carecimiento del elemental control de la gestión que les compete.

No escapa a nuestra comprensión que el levantamiento técnicamente perfecto de un inventario patrimonial, trae aparejadas serias dificultades,

como: la estimación de los bienes integrantes del dominio público; la ejecución integral y completa por todos los organismos estatales —sujetos a una unidad de dirección—, de los principios que se han prefijado; y tareas de valoración. Pero el reconocimiento de estos inconvenientes, no debe estimárselos como impedimento y renunciar a las innumerables ventajas que correcta aplicación de la Contabilidad Patrimonial trae aparejada.

46.- En nuestro país. Dado que este tópico lo trataremos en otros pasajes de nuestro estudio con más intensidad, serenos aquí, escuetos en obsequio a la brevedad. Realmente, no puede hablarse de que el país, en el orden nacional, posea una contabilidad patrimonial, lo cual ha traído, como secuela un evidente desconocimiento en lo relacionado con nuestro haber patrimonial, al extremo de que no se ha levantado —pese a la existencia de algunas disposiciones sobre este punto—, un inventario completo, lo que ha conducido a la ignorancia inexcusable de hechos que afectan a los bienes del Estado. Tal es el caso, repetidamente comentado, de que al desenvolverse las tramitaciones entre nuestro país y Gran Bretaña, referentes a la adquisición de los ferrocarriles de capitales foráneos, se descubrió que el Dock Sur "no era un puerto argentino sino un puerto de las empresas de ferrocarriles".

Disposiciones existen en la ley de Contabilidad, en la 3.727 de organización de los ministerios, y en otras leyes y decretos del P.E.; pero ya sea por incuria o por falta de captación de la importancia, que como elemento de control e información permanente posee la contabilidad patrimonial, no se le ha concedido, hasta el presente, la ubicación precisa en la administración de la hacienda pública.

El cumplimiento de las normas legales en vigencia, si bien de limitados alcances, pudo servir de base para establecer un régimen de registraciones, munido de los elementos primordiales que posibilitaran una mejor fiscalización de los bienes confiados a la gestión de los administradores. Pero siempre implicaron disposiciones letárgicas, algunas de las cuales solamente tuvieron principio de ejecución y cayeron en desuso.

Basta con escasas menciones para testificar este aserto. Por el decreto dictado en acuerdo general de ministros de fecha 14 de julio de 1931, en virtud del cual se instituyeron las Direcciones de Administración para cada Ministerio y algunas reparticiones autárquicas, se dispuso —artículo 5°inciso 5°—, que les compete a éstas, las inspecciones, levantamiento de inventarios y las intervenciones que estime necesarias para el mejor contralor del manejo de especies,

en todas las dependencias del respectivo ministerio o repartición autárquica.

Hasta la fecha le han dado cumplimiento escasas direcciones de administración que realizaron inspecciones sobre los bienes muebles y especies aplicados a los servicios de las diversas dependencias, "si bien, el temperamento a adoptar en tales circunstancias, se reduciría, simplemente, a verificar si las cifras consignadas en los inventarios realizados por cada dependencia y elevados a las respectivas Direcciones de Administración, coinciden realmente, en un determinado momento, con la cantidad de bienes muebles y efectos en poder de las reparticiones a cuyo cargo figuran, mediante procedimientos de verificación y recuentos esporádicos" (45)

Y ya que al comentario de este acuerdo nos dedicamos, existe en él una disposición auspiciosa y que es la contenida en el artículo 10º, inciso j), por el cual se establece que la Sección Contabilidad de cada Dirección de Administración tendrá a su cargo la anotación y contralor de todo movimiento de fondos y especies de cada Ministerio, para lo cual llevará las contabilidades de previsión, presupuesto, movimiento de fondos, de cargos y patrimonial. En todas funcionan las distintas contabilidades enumeradas,

---

(45) RAMON A. CEREIJO, discurso sobre "Régimen de inventario permanente de los bienes del Estado".

a excepción —salvo casos notables—, de la correspondiente al patrimonio.

Tampoco se cumplimentan otras landables disposiciones, como las contenidas en los decretos del 30 demayo de 1941 y 31 de diciembre de 1942, que imponen a todas las reparticiones y dependencias de la Administración nacionak, la obligación de remitir al Registro de Bienes del Estado (creado por decreto, acuerdo del 9 de mayo de 1938) antes del 31 de enero de cada año, las planillas de cargos y descargos referentes a las altas y bajas operadas en los bienes inmuebles, muebles y semovientes del Estado, durante el año anterior, observándose la anormalidad de que la mayoría las entregan no sólo excediéndose de la fecha citada sino con demoras de años.

Ha menester, pués, la adopción de todas aquellas medidas conducientes a organizar y reglamentar un servicio tan indispensable para el regular desenvolvimiento administrativo, financiero, como lo es la contabilidad patrimonial. Para ello existe una base: el actual Registro de Bienes del Estado y una auspiciosa iniciativa como lo es la creación de la comisión especial, mandada formar por imperio del Decreto 9278 del 3 de setiembre de 1946, para que, previo estudio de las disposiciones que rigen la materia, proyecten las normas para sistematizar el régimen del

inventario permanente de los bienes inmuebles, muebles y semovientes de propiedad del Estado.

III - MECANISMO DE ESTA CONTABILIDAD

47.- Criterio para la contabilización. La contabilidad patrimonial debe desarrollarse en ciclos iguales a los de la contabilidad presupuestaria. De allí que se hable de un ejercicio patrimonial de igual duración con el ejercicio financiero que permite efectuar la necesaria correlación en el estudio de sus variaciones.

Si se toma como punto de partida un inventario, mediante registraciones racionales, se puede seguir el movimiento de altas y bajas como así también, sus causas, aspecto éste que interesa conocer conjuntamente con aquél. Toda contabilidad es incompleta sino ofrece nada más que el hecho, no permitiendo deducir las causas que lo engendraron. Ambos detalles son imprescindibles para el estudio razonado de una situación patrimonial dada, porque si interesa palpar en forma permanente las variaciones (altas y bajas) que en él se operan, también importa saber a qué factores financieros, administrativos o económicos obedece la modificación, facilitando a los gestores toda corrección de procedimientos o una eficaz investigación, cuando los movimientos patrimoniales ofrezcan dudas.

Luego de que la contabilidad patrimonial ha registrado automáticamente las variaciones, se concluye en un nuevo estado patrimonial con el cual

se cierra el ejercicio y sirve de apertura al siguiente. Todo esto debe ser reglejado en cuentas (46) a las que se puede involucrar en cuatro principales, a saber: de los bienes; de los créditos; de los débitos y del capital.

La cuenta de los bienes y la de los créditos, son las dos grandes subdivisiones del activo patrimonial; la de los débitos y capital, las integrantes del pasivo.

Como es natural, dada la indispensable minuciosidad con que las operaciones que estudiamos deben asentarse, esas cuentas generales aceptan varias subcuentas, precisándose mejor la naturaleza o característica de sus elementos integrantes. Así, en la cuenta de los bienes, pueden situarse las siguientes subcuentas: bienes inmuebles, bienes muebles, semovientes, efectos y especies. Tratándose de créditos, lo más conveniente es subdividirla atendiendo a la forma de concertación, clasificándolos en hipotecarios, quirografarios, etc. La misma conducta se observará al contabilizar las cuentas acreedoras.

48.- Cuentas. Las cuentas subdivisionarias del activo y pasivo, —a los que se puede agregar un capítulo integrado por las cuentas especiales—, se denominan y conceptúan en términos como estos (47)

---

(46) VIRGILIO DE ROSSI, "Contabilita generale dello Stato"
(47) GREFFIER, op. cit.

A C T I V O

TESORERIA GENERAL, que representa la existencia en efectivo en el Tesoro Público;

[illegible], VALORES Y TITULOS, que comprenden los bienes con esas características de que dispone el Estado;

BIENES INMUEBLES, los capitales invertidos por el Estado en maquinarias e instalaciones de sus diversas explotaciones de este tipo, están comprendidos en este rubro;

[illegible] NALES, NAVALES Y AERONAUTICOS, representa a los capitales invertidos en armamentos necesarios para la defensa común;

BIENES PARA [illegible] Y UTILIDAD PUBLICA, que comprende únicamente los bienes del Estado con ese destino.

[illegible] DE BIBLIOTECAS, en la que se involucran las colecciones científicas y artísticas, propiedad del Estado;

ENCAJE, las reservas en oro que deben de resguardo a la circulación monetaria.

P A S I V O

[illegible], la emisión fiduciaria, respecto de la cual debe tenerse en cuenta el tipo de conversión;

DEUDA PUBLICA, la contraída en el interior y exterior;

[illegible], representa las deudas del Estado con particulares, por previsiones diversas.

La diferencia entre el Activo y Pasivo, dará, según los casos, el superávit, déficit o equilibrio económico del todo, respecto de cuya apreciación se debe tener en cuenta de que es distinto del déficit, superávit o equilibrio financiero. Esta situación —lo

propicia Greffier—, se expresa por medio de la cuenta "REPUBLICA ARGENTINA".

CUENTAS ESPECIALES

GASTOS GENERALES, constituída por todas las inversiones que no importen una modificación del patrimonio y que entrañan, por lo tanto, una pérdida para el mismo;

RECURSOS DE LA NACION, tiene por objeto representar todos los ingresos que no impliquen un cambio del patrimonio del Estado y que, sin embargo, le producen una ganancia.

Con un ejemplo procuraremos precisar lo antedicho. Siendo la cuenta patrimonial del Estado ésta:

A C T I V O

TESORERIA GENERAL	$
INMUEBLES, MUEBLES, CREDITOS Y TITULOS	"
MATERIALES MILITARES, NAVALES y AERONAUTICOS	"
BIENES INDUSTRIALES	"
BIENES PARA EL SERVICIO PUBLICO	"
MATERIALES CIENTIFICOS Y ARTISTICOS	"
ENCAJE	"

P A S I V O

MONEDA CIRCULANTE
DEUDA PUBLICA
ACREEDORES VARIOS
REPUBLICA ARGENTINA

Los asientos en el Diario serían:

Varios
a **Varios**

TESORERIA GENERAL
INMUEBLES, MUEBLES, etc.
MATERIALES MILITARES, etc.
BIENES INDUSTRIALES
BIENES PARA EL SERVICIO PUBLICO
MATERIALES CIENTIFICOS Y ARTISTICOS
ENCAJE

a MONEDA CIRCULANTE
a DEUDA PUBLICA
a ACREEDORES VARIOS
a REPUBLICA ARGENTINA

Cuando se operaran ingresos:

TESORERIA GENERAL

a VARIOS

a RECURSOS DE LA NACION
a INMUEBLES, MUEBLES, etc.

En caso de egresos:

Varios
a TESORERIA GENERAL

GASTOS GENERALES
BIENES PARA EL SERVICIO PUBLICO.

IV - REGIMEN DE CONTABILIZACION

49.- Principios generales. Antes de entrar a considerar los diversos aspectos afines a la contabilización del movimiento patrimonial, deseamos asentar como premisa, que el sistema que se adopte debe ser tal, que contenga los elementos de juicio fehacientes que faciliten de manera rápida y eficaz la constatación del uso de los dineros públicos destinados a actividades vinculadas al patrimonio, pues todo sistema que al ser llevado a la práctica permite justificar de la distracción de esos dineros, debe evidentemente ser desechado (48)

De allí que como lo dejamos dicho, las registraciones en esta clase de contabilidad, debe estar presidida por 2 principios rectores:

a) Que las omisiones se salven incorporando los bienes sin fijarles valores para no equipararlos a las nuevas adquisiciones; y

b) Que las adquisiciones se incorporen, no al precio de costo, sino de acuerdo con unidades, tipo o precios "standard".

También queremos dejar asentado que no es nuestra pretensión sustentar un método de registraciones patrimoniales que permita en forma instantánea su conocimiento, jornalización en la contabilidad

---

(48) MANUEL SANTOS, "Del registro de las operaciones de la contabilidad financiera del Estado"(tesis)

centralizadora, y la formulación —acorde con el movimiento anterior—, de la rendición de cuentas patrimonial. No dejamos de reconocer la vastedad de concepciones, cuya perfectibilidad teórica mueren a su implantación, más nuestra experiencia nos demuestra que, prácticamente, los sistemas propiciados carecen de aquella base que concede la aplicación consciente y tradicional de su método contable.

Nos inclinamos, sí, por la aplicación de la partida doble a la contabilidad patrimonial, como se desprenderá del estudio que iniciaremos en el parágrafo siguiente. Pero lo hacemos con el convencimiento de que este sistema, por sí solo no permite la documentación de la rendición de cuentas patrimonial, contemporánea al cierre del ejercicio financiero. El aspecto demostrativo del movimiento experimentado en el patrimonio, con sus altas y bajas —y que integran lo que se ha dado en llamar, cuenta general del patrimonio—, no puede exteriorizarse automáticamente con su contabilización, porque a ella le son inherentes ciertas tareas dilatorias de las que, dentro de la mecánica contable administrativa, no se puede prescindir.

50.- Sistema contable. El sistema mediante el cual se registra el movimiento patrimonial, debe ser aquel conocido con el nombre de partida doble, que cons

tituirá nuestro punto básico para la resolución de los distintos aspectos sujetos a esta contabilización. Pero ello no implica que este sistema sea excluyente, por cuanto la Contabilidad Pública no puede emanciparse totalmente de la influencia de la partida simple (49), siendo su característica el de anotaciones independientes, sin coordinación general. Es que, practicamente, en Contabilidad Pública, es posible fijar una conveniente relación e interdependencia, cuando las operaciones atañen a un grupo o categoría dado; pero hay enorme dificultad en esa adecuación, cuando se refiere a operaciones de conjunto.

Si bién propugnamos por la adopción de la partida doble, entendemos que, dadas las peculiaridades de que está revestida la contabilidad patrimonial, se pueden adoptar todos aquellos procedimientos o sistemas auxiliares que posibilitan la resolución de los problemas que a los órganos administrativos crea su ejecución.

Pero la partida doble será el fundamento de esta contabilidad, por cuanto la experiencia demuestra palmariamente, de que no se trata de un sistema régido, uniforme, sino flexible y elástico que permite su conveniente adaptación a los fines perseguidos, con la obtención de resultados alagüeños.

---

(49) BOTER Y MAURI, op.cit.

En resumen, se debe practicar en la contabilidad patrimonial el sistema de partida doble, en obligada obediencia a los insistentes mandatos de leyes fundamentales de la materia (50).

51.- Operaciones que comprende esta contabilidad.-

Las operaciones que afectan al patrimonio estatal, no se presentan aisladas, independientes, sino que están correlacionadas con otras, con las que llega a formar una verdadera integridad y a las que está unida por una cierta relación de causalidad. Hay excepciones que luego mencionaremos, pero generalmente así ocurre. Ello se justifica porque en el fondo, hay un nexo de enjundia financiera que, por lo tanto, tiene íntima vinculación con la actividad presupuestaria a cuyas normas debe ceñirse la actividad toda del Estado.

La contabilidad del patrimonio tiene como finalidad, la de reflejar, partiendo de una situación patrimonial dada, las variaciones que en ella se operan y que implican un aumento, disminución modificación, desgaste o rendimiento, para llegar a conocer permanentemente su haber actual.

Pero —lo dijimos ya—, esas variaciones están vinculadas a otras, que presentan distinta naturaleza y que integran el panorama de la Contabilidad presupuestaria.

---

(50) ACED y BARTRINA, op. cit.

De esta concernencia entre ambas contabilidades, podemos establecer tres tipos de operaciones, atendiendo a clasificación hecha con Boter y Maurí (51):

a) Las patrimoniales que exigen una previa contabilización presupuestaria;

b) Las patrimoniales que afectan únicamente al presupuesto;

c) Las que afectan únicamente al patrimonio, sin ninguna relación con la contabilidad presupuestaria.

52.- Operaciones de previa contabilización presupuestaria. Los aumentos o disminuciones de patrimonio, correlativas o salida o percepción de recursos, originarán además de los asientos que competen a la contabilidad patrimonial, aquellos que son materia de la contabilidad de presupuesto, tendientes a registrar la entrega o ingreso de fondos.

Supongamos el caso de la adquisición de un inmueble con destino a la instalación de una escuela, cuya compra ha sido prevista en el cálculo de gastos del presupuesto anual, en el que existe una partida en el item referente a "Gastos especiales", del Inciso "Otros gastos", que dice:"Para el cumplimiento del plan de edificación escolar, $..."

La contabilidad presupuestaria re-

---

(51) BOTER y MAURI, op. cit.

flejará la operación con este asiento:

Edificios Escolares. $

a Caja. $

Pero nada dice este asiento sobre la incrementación del acervo patrimonial, toda vez que está destinado a reflejar el movimiento puramente financiero de la operación. Por ello que, correlativamente, en la contabilidad patrimonial se inserta este otro:

Inmuebles $

a Patrimonio Escolar $

De allí, entonces, la conveniencia en la redacción simultánea de los dos asientos, que deja íntegramente patentizada la totalidad de la operación. Ello conduce a que Boter y Maurí (52) afirme, que la contabilización no ha sido por partida doble sino por partida cuádruple, ocurriendo igual situación con todas las operaciones patrimoniales vinculadas con la ejecución del presupuesto.

La operación inversa, de venta de un inmueble, destinado a escuela, contemplada entre los recursos del presupuesto, se expresaría así:

---

(52) BOTER y MAURI, op. cit.

Caja $

a Edificios Escolares $

y, simultáneamente en la contabilidad patrimonial.

Patrimonio Escolar $

a Inmuebles $

Asientos semejantes se redactan cada vez que se concerta una operación de compra o venta de bienes patrimoniales, prevista en el presupuesto.

Se origina una variante para el caso de constitución de hipoteca o prenda a la contabilidad de presupuesto le basta con el resultado líquido de la gestión, asentando, en caso de venta, la percepción de lo efectivamente recaudado, no así en la contabilidad patrimonial, en donde el acto gravativo ánteresa registrarlo.

53.- Operaciones de exclusiva contabilización presupuestaria. A la par de los anteriores, existen otras actividades que conciernen al patrimonio pero que, sin embargo, no ánteresa su contabilización sino como acto productor de ingresos o egresos presupuestarios, sin que se manifieste su incidencia sobre el aumento o disminución de los bienes.

a) Gestión simplemente conservativa. Llamamos así a aquellos gastos destinados a sostenimiento o reparación de bienes patrimoniales, sin que pueda administrarse el aumento de los mismos ni en su cuantía

ni en su valor intrínseco.

En todos los presupuestos se incluyen partidas como ésta: "para conservación y reparación de edificios", por ejemplo, cuyo monto no incide en el aumento del valor de dichos edificios sino, como su nombre lo indica, lo mantiene.

El asiento en la contabilidad presupuestaria será:

Edificios Escolares

a Caja

sin repercusión en la contabilidad patrimonial.

b) Productividad. Estamos en el mismo caso anterior. La venta que los bienes originen, no interesa a la contabilidad patrimonial. Los alquileres que devenga un inmueble, estarán calculados entre los recursos del presupuesto y a medida que ellos ingresen se registrarán en la contabilidad correspondiente, pero sin cargo de redactar ningún asiento en la contabilidad patrimonial.

54.- Operaciones de exclusiva contabilización patrimonial. Diversos son los casos que se pueden producir y que los sintetizaremos en los siguiente:

a) Amortización. Si se acepta para la contabilidad pública el criterio que se aplica en la actividad privada, de que debe constar la amortización de los bienes, como una consecuencia del desgaste, desuso etc., ello es de incumbencia exclusiva de la contabi

lidad patrimonial, sin que su influencia repercuta en la presupuestaria. Borter y Maurí entiende que no hay razón alguna que justifique la no aplicación a las Empresas administrativas de un criterio de general e indiscutida aplicación en las empresas mercantiles.

Aceptada, entonces, como integrante del plan general de contabilidad patrimonial, y prefijado el porcentual estimativo por este concepto, bastará únicamente su contabilización que podrá efectuarse por un asiento de este tener:

Patrimonio

a Edificios

b) Desaparición o destrucción. Es otro caso que se presenta, provocado por(indendios, inundaciones, robos, etc.). En el asiento, se debitaría la cuenta Patrimonio por el valor destruído o desaparecido, con cargo a la cuenta representativa.

c) Aumento. Puede observarse también la realización de hechos aumentativos del haber patrimonial, sin fundamento presupuestario, y como consecuencia de hechos que se han resuelto computar al efecto. Es el caso en que se decida una sobreestimación de un bien dado o que se acepte un plusvalor, o que se halla producido una accesión. En tales casos, el asiento es inverso al anterior que se redactará tratándose de inmuebles:

Inmuebles

a Patrimonio

55.- Estado demostrativo de resultados patrimoniales. Una cuestión íntimamente ligada a la jornalización y que mejor precida la idiosincracia de la contabilidad patrimonial, es la que atañe a la liquidación de resultados, que tiene por objeto demostrar cuál ha sido el aumento o disminución del patrimonio, con la especificación de los rubros concurrentes al logro de la resultancia final y de las causales que lo motivaron. Este estado o liquidación posee un carácter similar al cuadro de Pérdidas y Ganancias en la contabilidad privada.

Es conveniente observar en su redacción, presentación y contabilización, ciertos recaudos a cuya enumeración nos ajustaremos, ateniéndonos a las indicaciones que formula Boter y Maurí (53).

1º) Procedimiento de redacción. Al estudiar este aspecto, no se debe olvidar que este estado no sólo presenta el aumento o la disminución acaecida en el patrimonio, sino que debe explicarlos y analizarlos, de manera tal que permita obtener deducciones valederas. Esta labor se facilita por la adopción de alguno de estos dos procedimientos:

---

(53) BOTER y MAURI, op. cit.

a) Los aumentos o disminuciones se cargan durante el ejercicio, directamente a la cuenta patrimonio. A la fecha de cierre, se procede a clasificar y agrupar por conceptos.

b) Difiere del anterior en que los acrecimientos, durante el ejercicio, se llevan a una cuenta que puede denominarse "Aumentos del patrimonio" y las restricciones a "Disminuciones"del Patrimonio" A su vez, aceptan varias subcuentas: "Compras", "Ventas", "Mejoras","Amortizaciones", etc., a las que, se puede subdividir por subconceptos o clasificaciónes suplementarias.

2º) Presentación. Esta puede ser una de sus formas, atendiendo almotivo del aumento o disminución:

Estado demostrativo de resultados patrimoniales.

EJERCICIO...

Aumentos:

Adquisiciones:		$
Inmuebles	$	
Muebles	"	
Instalaciones	"	
Semovientes	"	
Construcciones:		$
Inmuebles	$	
Mejoras:		$
Inmuebles	$	
Instalaciones	"	
TOTAL.....		$

Disminuciones

Ventas:		$
Inmuebles	$	
Muebles	"	
Semovientes	"	
Incendio:		$
Muebles	$	
Instalaciones	"	
Amortizaciones:		$
Inmuebles	$	
Muebles	"	
Instalaciones	"	
Semovientes	$	
T O T A L		$

R E S U M E N:

Valor del patrimonio al.	$
Aumentos.	"
Disminuciones	"
Incremento o disminución del patrimonio.	"
Valor del patrimonio al	"
T O T A L . . .	$

Este estado puede presentarse en otra forma, atendiendo a la naturaleza del bien aumentado o disminuído.

Así, si tomamos el caso anterior, tenemos:

///

Aumentos.

Inmuebles:		$
Adquisiciones	$	
Construcciones	"	
Mejoras	"	
Muebles:		$
Adquisiciones	$	
Instalaciones:		$
Adquisiciones	$	
Mejoras	"	
Semovientes:		$
Adquisiciones	$	
TOTAL. . .		$

Disminuciones.

Inmuebles:		$
Ventas	$	
Amortizaciones	"	
Muebles:		$
Ventas	$	
Incendio	"	
Amortizaciones	"	
Instalaciones:		$
Incendio	$	
Amortizaciones	"	
Semovientes:		$
Ventas	$	
Amortizaciones	"	
TOTAL . . .		$

3º) Asientos de regularización. Interesa registrar el estado demostrativo de resultados patrimoniales, de manera de obtener el saldo de la cuenta

Patrimonio al cierre del ejercicio.

En razón de verdad, si se adopta el temperamento que indicamos al comienzo de este parágrafo, de que las altas y las bajas se registran directamente por la cuenta Patrimonio, a esa fecha tendremos automáticamente comprobado el aumento o disminución de los bienes, sin necesidad de recurrir a ninguna contabilización supletoria.

Pero, si el procedimiento es el señalado en el punto b) forzosamente habrá de apelarse a los asientos de regularización, cerrando las cuentas de resultados por la de Patrimonio.

4ª) Rentas y gastos. Si bien el producido o las erogaciones que demande el patrimonio no interesa apreciarlos a los efectos de la contabilidad patrimonial, puede acompañarse una síntesis de ellos como elemento ilustrativo tendiente a demostrar la productividad de los bienes.

56.- Balance patrimonial. Los bienes de un Estado pertenecen al dominio público o privado. Dada la naturaleza de los primeros, los tratadistas de esta materia están contestes en propugnar por la inclusión de los mismos sin fijar su valuación, a todas luces impracticable. Es decir, entonces, que el inventario los incluirá., sin atender a su valor, y se los contabilizará del mismo modo, lo cual se ha dado en llamar anotación para memoria.

Siendo el inventario base en la confección de un balance, es natural que aquellos incorvenientes se reflejen en éste, que presentará a la cuenta Patrimonio con la inexactitud de que una parte de los bienes carecerán de los guarismos que reflejen su valuación. De allí que su saldo no será la expresión del valor de los bienes. Claro que, en descargo, existe la conciencia formada de que es imposible una valuación total y completa, como también —y esto en menor grado—, de que dichos bienes no son enajenables.

Presentará entonces el Balance patrimonial una inexactitud cuantitativa que no es admisible en el balance mercantil constituyendo un factor más que da fisonomía propia a este tipo de contabilidad. Estaremos en presencia de una cuenta cuyo saldo no es el real y que, por lo tanto, no es la expresión cabal de los bienes cuya pertenencia representa.

V - La contabilidad [illegible]
Ley de Contabilidad [illegible] 1960.

57.- La Ley nº 1420.

La Ley de Contabilidad 1420, data-
ba del 26 de setiembre del año 1876. Si bien logró sobrellevar con eficacia los largos años de su vigencia, hoy resulta anacrónica. Reconocemos que existían en su texto sabias disposiciones que han perdurado a través del tiempo y que convenía mantenerlas porque alivian de cimiento a la función financiera del Estado. Pero las había que eran reflejo de una actividad ya superada por nuestra organización administrativo-contable y que, por tanto, debían modificarse o eliminarse, dotándola de aquellos elementos o instrumentos de orden legal que, en consonancia con el incremento económico-financiero nacido en nuestro país desde tan lejana fecha, posibilitaran su desenvolvimiento sin cortapisas inexcusables, instituyendo todos los regímenes de control que así indique la contabilidad pública.

Había llegado, pues, el momento de concretar tantas iniciativas y proyectos propiciados con el fin de rodear a la Ley de Contabilidad de los resguardos que exige un estado de cosas que no puede parangonarse con el imperante en materia financiera en el siglo XIX, y que era [illegible] desde la [illegible].

58.- La sociedad anónima estatal. Hemos creado las [illegible] —y a tales fines justificadoras—, que se incluyeron en su texto, aquí en [illegible] que se refería directamente a la Sociedad General que hubo sido en parágrafo aparte.

El artículo 3º de la ley 12.1, dispone que todo aumento o nulidad de efectos o [illegible] por [illegible] a la Nación, quedará sin [illegible] [illegible] o pérdida en las líneas [illegible] [illegible] de las respectivas [illegible] [illegible] o inversión [illegible] [illegible] [illegible], [illegible] que se [illegible] [illegible] [illegible] [illegible] de modo que lo ordene el [illegible] [illegible] [illegible] [illegible] de enero con [illegible] [illegible] del [illegible] [illegible] [illegible] [illegible]

car la Ley de Contabilidad, presentó un anteproyecto conteniendo diversas claúsulas tendientes a "fijar la extensión del registro metódico y ordenado de las operaciones de la hacienda", que sintetiza (54), en el aspecto de la gestión financiero-patrimonial, como reflejando:

a) El movimiento del Tesoro, tanto en lo que concierne a dinero efectivo, como a valores y títulos;

b) Las operaciones de gestión de los residuos activos y pasivos de años anteriores;

c) Las operaciones de gestión de cuentas especiales no incorporadas al presupuesto;

d) Las operaciones de crédito a corto plazo y la emisión y amortización de empréstitos (deuda consolidada)

e) Las modificaciones que se verifiquen en la consistencia del patrimonio mueble o inmueble del Estado.

También contiene normas fijando, en lo concerniente a la responsabilidad de los agentes de la Administración, que la contabilidad debe registrar los cargos y descargos provisorios y definitivos que a aquéllos corresponda formular u otorgar, por efectivo, valores, efectos o especies (art. 17)

---

(54) JUAN BAYETTO, op. cit., fascículo VIII.

60.- Ley de Contabilidad nº 12.961. Esta ley, actualmente en vigencia, que ha venido a modificar a la anterior nº 428, se originó a raíz de un proyecto elaborado por el actual presidente de la Corte Suprema General de la Nación, D. Pío Echegaray, quien la elevó al Ministerio de Hacienda. Este, con algunas variantes, la presentó a la Cámara de Diputados, siendo definitivamente sancionada esa fecha 29 de marzo de 1947.

En cuanto a su contenido es materia patrimonial no es profusa, aunque se han introducido modificaciones substanciales. Las disposiciones de la ley nº 428 se han mantenido aquí, a veces literalmente pero otras ampliándolas con otros fines y alcances.

El artículo, dice que "Todo cargo valuable por cuenta de la hacienda, así como toda operación sobre trabajos o suministros de especies, se hará por regla general por su valor efectivo. Cuando los cargos superen de $ 50.000 m/n., y en todos los casos cuando su valor supere los $ 100.000 m/n. dichos trabajos o suministros deberán autorizarse licitando las propuestas, con excepciones que fija y toma, en los cuales debe resolverse a favor de la más conveniente y el 50 que "El poder ejecutivo reglamentará las requisitos básicos que deben regir las adquisiciones que realice el estado, de manera que las limitaciones que esta ley establece no resulten violadas por contrataciones parciales, simultáneas o sucesivas."

El art. 57 dice que "todas las disposiciones del [illegible] en su todo que permitan su verificación, las operaciones relativas a la recaudación de los recursos, ejecución de los gastos, movimiento del tesoro y gestión del patrimonio.", y el 60 que "La contabilidad de la gestión patrimonial registrará las modificaciones que se verifiquen en la existencia de los bienes del estado". Esto ofrece puntos de evidente concordancia con lo establecido en

los arts. 316 y 317 del anteproyecto del Dr. Luyetto y al que [illegible] el anteproyecto anterior.

[illegible] a los encargados del manejo de los [illegible], están sujetos a una régimen que [illegible] la responsabilidad de responsables registrar los cargos y descargos por cualquier valores y especies. [illegible] General llevará las cuentas de sus responsables directos, y [illegible] de administración [illegible], contabilizando la administración, la de sus responsables [illegible].

En lo atinente a [illegible] de los bienes inmuebles la incorporación [illegible] la doctrina propugnó [illegible] inscripción en nuestro medio, atendiendo a las dificultades [illegible] inscripciones como registrables, que [illegible] en otros países.

Así, el art. [illegible] los bienes inmuebles [illegible] dominio público o privado, se considerarán afectados a la jurisdicción [illegible] y bienes a los efectos del cumplimiento de su finalidad institucional, destino [illegible] patrimonial" el [illegible] que [illegible] afectados [illegible] público determinado, [illegible] registrados por el Ministerio [illegible] uso [illegible] dicho inmueble, [illegible] efecto se considerará cumplido su uso a título [illegible], con los [illegible] derechos de las entidades [illegible] extenderán los gastos de conservación que [illegible] la desafectación de los mismos [illegible] Ejecutivo podrá transferir [illegible] una repartición a otra [illegible] que quedaren a [illegible], mediante la [illegible] Ministerio de Hacienda respecto [illegible] toda transferencia de dominio [illegible] bienes inmuebles, que ingresen o salgan del patrimonio del [illegible], [illegible] destino deberá comunicarse [illegible] Contaduría General de la Nación, remitiéndole las escrituras [illegible] a que el [illegible] que por [illegible] las enajenaciones del caso en el Inventario de Bienes del Estado [illegible], que [illegible] realizadas ante [illegible] Escribanía General del Gobierno de la Nación todas las escrituras [illegible] de bienes inmuebles [illegible] adquiridos o enajenados por el Estado nacional [illegible] de sus dependencias o entidades descentralizadas. Acompáñense las transferencias de inmuebles destinados a caminos nacio

nales y las que realicen las instituciones bancarias de la Nación, cuando no adquieran bienes para el Estado con carácter definitivo".

La disposición del artículo 52 la conceptuamos conveniente pues es al Ministerio de Hacienda a quién compete las funciones de administración, destino o registro que se le adjudican y no como lo hace la Ley 3727 de organización de los Ministerios Nacionales, que las coloca bajo la égida del Ministerio de Obras Públicas.

61.- La contabilidad patrimonial y la Contaduría General de la Nación.

1º) Ley nº 128. Referente al aspecto de nuestro estudio, la Contaduría General de la Nación circunscribía su actividad de contralor patrimonial a lo dispuesto en los artículos 40 y 41, que establecían que "tendrá a su cargo un libro o registro en ésos que conste el número, situación, destino y producto de las propiedades raíces de la Nación" y que "Asimismo llevará otro en el que se anote el número de buques, su clase, destino y productos" debiendo hacer notar que de ella depende el Registro de los Bienes del Estado creado por decreto, acuerdo del 9 de mayo de 1938.

Bayetto (55) entiende que esta contabilidad dista mucho de satisfacer las exigencias de un buen régimen administrativo, puntualizando de

---

(55) JUAN BAYETTO, op. cit., fascículo VIII

que la Contaduría General no posee un registro completo de los bienes del patrimonio del Estado.

2º) Anteproyecto del Dr. Bayetto. Con el ánimo de obviar los inconvenientes apuntados, el Dr. Bayetto al redactar su anteproyecto de ley de contabilidad, incluyó preceptos como las del artículo 116, en que toda operación de la gestión patrimonial esté perfectamente contabilizada; la del 117, en que todos los agentes encargados del manejo de efectos y especies, tengan su cuenta de cargo, y la del 118, y correlativos, instituyendo en la Contaduría General el control escritural y capaz de suministrar, en forma inmediata, cualquier información sobre el patrimonio.

3º) Ley 12.961. Por el artículo 62, corresponde a la Contaduría General, entre otras cosas, inspeccionar los servicios de contabilidad de las dependencias de la administración nacional y entidades descentralizadas (art. 62, inc. a). Además a los integrantes del cuerpo de contadores fiscales (art. 70, inc. d), incumbe especialmente la organización e inspección del inventario patrimonial. A la Contaduría la fiscalización y vigilancia de las operaciones patrimoniales en cuanto a su legalidad (art. 76), pudiendo establecer fiscalías permanentes, en las reparticiones o entidades desbentralizadas (art. 81).

C A P I T U L O IV

I N V E N T A R I O

I - CONCEPTOS

PRELIMINARES

62.- Definición y concepto. La Academia de la Lengua define al inventario diciendo que es "el asiento de los bienes que posee una persona, hecho con orden, claridad, exactitud y distinción".

Atento a lo expresado en el capítulo precedente sobre lo que encierra el vocablo "patrimonio", en el sentido de considerarlo "el conjunto de bienes y cargas de una persona", la conciliación de ambas definiciones nos da un estado detallado de cada uno de los bienes, obligaciones y cargas del Estado en su doble personalidad de dominio: público y privado.

El concepto preciso de inventario está dado por las tareas tendientes a lograr la especificación y determinación de los rubros integrantes del activo y del pasivo en cuanto evidencian la relación que el Estado posee como persona jurídica y que forman su patrimonio, es decir, el conjunto de bienes adquiridos o poseídos por cualquier título y que destina a su propio uso o de la colectividad, administrándoles como representante del pueblo o de la colectividad que, en esencia, es el propietario de ellos, como así también sus cargas, deudas y obligaciones.

63.- Similitud y diferencias entre el inventario esta-

tal y el mercantil. En principio, la confección y redacción de un inventario patrimonial, se efectúa siguiendo las mismas reglas que las aplicadas para los inventarios corrientes de las empresas mercantiles. Presentan aspectos similares que pueden reducirse a éstos:

1º) Existen en ambos casos parecidos problemas y dificultades en lo que se relaciona con el recuento, numeración y valoración de los bienes inventariables;

2º) En los dos inventarios hay que relacionar, detallar y valorar los elementos constitutivos del patrimonio;

3º) El inventario patrimonial posee un pasivo lo mismo que el mercantil, cuando algunos de los bienes activos está gravado por alguna carga o deuda, haciendo notar Boter y Mauri (56) que en este caso se podía prescindir de hacer figurar el pasivo si en el inventario patrimonial cada partida estuviera presentada por su valor líquido, es decir, deduciendo de su valuación la carga o gravamen que la afecta. A nuestro entender, este procedimiento debe descartársele, pués no refleja con claridad la verdadera situación patrimonial al adjudicarse a un bien determinado, una cantidad que resulta inferior a la que posee. Va en detrimento de la claridad y precisión norte de toda actividad contable.

---

(56) FERNANDO BOTER y MAURI, "Teoría general de la contabilidad administrativa".

Pero, a la par que semejanzas, se advierten notorias diferencias que sintetizaremos en los siguientes puntos:

1º) Su objeto. Es fácilmente perceptible que en ambos casos es dintinto. En una empresa comercial o industrial, se relacionan los valores del activo con los del pasivo para deducir el capital social invertido en las operaciones; en el inventario patrimonial, el propósito es conocer la importancia de los bienes de toda clase (inmuebles, instalaciones, mobiliarios, valores, etc.) que forman el patrimonio estatal y las variaciones operadas durante un ejercicio;

2º) Elementos comprendidos. En la empresa mercantil, el inventario ha de involucrar absolutamente todos los elementos activos y pasivos del negocio; en el Estado, el inventario se limita a expresar los elementos que componen el patrimonio; pero no está destinado a contener aquellos elementos que puedan considerarse extrapatrimoniales.

64.- Importancia. La magnitud, variedad y complejidad de las funciones asignadas al Estado, la elevada cantidad de agentes encargados de realizarlas y la distinta naturaleza de los medios o elementos utilizados revelan la incuestionable importancia que reviste el inventario patrimonial del Estado.

Qué se posee o se debe, cuál es la actual situación de los bienes, cómo se utilizan esos bienes, cuáles son sus deficiencias y qué medios se requieren para aumentar la capacidad renditiva de los mismos, son preguntas que todo gobernante debe formularse para mejor cumplimentar la función pública atribuída, como también para emprender una sana política de reajuste administrativo encaminada a implantar un sistema rentístico ideal destinado a gravar en la manera más suave posible las actividades y réditos del conglomerado social.

Asimismo, su importancia está evidenciada por las normas de política financiera a adoptar en los órdenes interno y externo para mejor armonía con el sistema rentístico.

Teniendo en cuenta que la publicidad de los actos de gobierno es una de las características esenciales de un régimen democrático, como el que surge evidentemente del texto de nuestra Constitución Nacional, la misma publicidad se hace extensiva al patrimonio destinado a la realización de aquellos actos, vale decir, la demostración al pueblo por parte de los gobernantes, del estado de la hacienda pública exigida en el cumplimiento de las finalidades atribuídas al Estado.

Por otra parte, el cumplimiento permanente del inventario patrimonial del Estado indicará sus deficiencias y necesidades a satisfacerse para acentuar

el rendimiento administrativo.

Finalmente, la importancia del acervo patrimonial está dada por la responsabilidad emergente de los actos de gobierno, en cuanto se relacionan con los agentes encargados de funciones como de aquellos a cuya custodia se halla una delegación de bienes perfectamente valorables y que son traducciones de imposiciones fiscales, o sea la responsabilidad de los agentes de autoridad y de gestión en la disposición de los bienes que no son otra cosa que impuestos obtenidos o a obtenerse. En otra conclusión, la responsabilidad de los agentes por el manejo de los caudales públicos en sus aspectos de recaudación, inversión y administración, no solamente de los dineros y valores, sino también de las especies y demás bienes de la Nación, y que se hace extensiva a los daños que ellos sufran por culpa o negligencia del responsable en el ejercicio de su cometido.

El inventario patrimonial del Estado, ajustado en perfecta y real actualidad, constituirá con el presupuesto los elementos fundamentales alrededor de los cuales girará la obra económica-financiera de todo gobierno.

65.- Tareas preliminares. Estos trabajos deben ser destinados a su cumplimiento tanto se trate de bienes públicos como privados o fiscales. Estos (57) son

---

(57) GUALTERIO PESSAGNO, op. cit.

tan necesarios para la vida del Estado, que ha sido comparado a las cosas corpóreas que sirven para satisfacer las necesidades físicas, intelectuales y morales del hombre. En igual forma como el individuo se convierte en dueño de ellos, el Estado, a su vez, los incorpora a su propiedad privada y los destina para sus elevados fines. Si este derecho le fuera negado, cesaría de ser una entidad jurídico-moral, por carecer de los elementos primordiales para cumplir sus propósitos.

Las tareas pueden reducirse a:

a) Separación de los bienes públicos de los privados.

Para lograr una finalidad perfecta, es imprescindible levantar separadamente ambos inventarios como origen de las respectivas contabilidades, no incurriendo en el error de confundir la formación de los mismos porque, como dice Pessagno, no es posible que la cuenta y razón de los primeros, cuyos elementos están constituídos por la valorización que se produce, con relación a las rentas transitorias que se obtienen de ellos y con el monto de las sumas invertidas en su conservación y entretenimiento, formen una sola con la de los últimos que el Estado posee como una entidad económica.

Hay que tener en cuenta para ello la distinta composición de estos bienes en lo que se refiere a su naturaleza material, a las formas de su empleo o destino y a los derechos que sobre ellos ejerce el

propio Estado, lo que hace que necesariamente no puede hablarse de un inventario general de los bienes públicos y privados, especialmente si para dicho inventario se han de cumplir las operaciones que integran ese instrumento de la gestión administrativa; es decir, la determinación de los bienes a inventariar y el derecho que sobre los mismos se atribuya el Estado, su clasificación metódica, descripción prolija y adecuada valuación.

b) Clasificación de los bienes: Teniendo como base la diferenciación previa de los bienes en públicos y privados, punto cardinal en que se basará la confección del inventario, ha menester también tener en cuenta la clasificación a que estarán sometidos y ordenados los bienes. En el capítulo anterior, se hizo mención a la enumeración que tanto para los bienes públicos como para los privados, tiene el Código Civil, a la que se debe considerar primordialmente ejemplificativa, nunca taxativa. Podrá servir ella como punto de partida con las ampliaciones que las necesidades actuales y la evolución jurídica señalen. Naturalmente, que dentro de la amplia denominación genérica (58), puede afirmarse que surgen varias categorías impuestas por la misma índole de aquéllos; así existe un dominio de viabilidad —calles y caminos nacionales—, un dominio marítimo —riberas, puertos y playas—, un dominio forestal —bosques vírgenes—, un dominio lacustre —lagos, lagunas, etc—.

---

(58) GUALTERIO RAGNO, op. cit.

c) División del trabajo: La confección del inventario patrimonial debe ser regido por el principio elemental de la división del trabajo, pero bajo una dirección central única, con lo que se consigue una mayor eficacia en la realización de una obra de tanta magnitud. Se implantará un tipo de organización de carácter piramidal, en cuya cúspide se halle esta dirección que reunirá los elementos suministrados por los distintos ministerios, los que a su vez encomendarán las tareas a las reparticiones que los forman, éstas a la oficinas o secciones de que estén compuestas, etc.

d) Centralización de las informaciones: Se habló de una organización de tipo piramidal en cuya cima estará el órgano que concentre todas las informaciones que, una vez confeccionado el inventario básico, suministren las distintas reparticiones dando de alta o de baja a algunos bienes que se incorporen o desaparezcan del patrimonio general. Ello permitirá actualizar constantemente las variaciones técnicas y económicas que sufren los bienes.

e) Instrucciones y modelos: Es imprescindible para lograr uniformidad en las registraciones, que el suministro de los datos se haga en base a instrucciones de carácter general y particular como así también a modelos preestablecidos y suficientemente claros y explícitos, a los cuales se ciñan todos los que deban colaborar en esta obra, trayendo como consecuencia una coo-

peración rodeada de conformidad general, lo que facilita el trabajo de compilación y ordenamiento.

66.- Reparticiones Autárquicas. Dentro de la organización jurídico-económica de un Estado, existen ciertos organismos dotados de facultades administrativas y económicas, que están vinculados, a veces en forma estrecha y otras de manera sutil, a la administración general. Se les da la denominación genérica de reparticiones autárquicas y en el ordenamiento financiero de los estados modernos se incluye en el presupuesto general, el cálculo de recursos y gastos que les compete.

Claro es que la desvinculación de las fuentes de sus recursos con la de aquéllos destinados a solventar las erogaciones de la administración general, es variable, llendo, por ende, de las que cuentan con entradas totalmente propias a las que se desenvuelven con fondos pertenecientes a las rentas generales.

Por eso que, al hablarse de inventario patrimonial, no debe desligarse de su contenido el patrimonio perteneciente a estas reparticiones, previo examen de estas dos situaciones.

a) En que los bienes de estas reparticiones, pertenecen al Estado, aunque su administración se realice con alguna independencia y se destinen para la gestión del servicio correspondiente;

b) En que el patrimonio puede considerárselo como propio de ellas, en virtud de las disposiciones conte-

nidas en su ley orgánica. En este caso, es titular de las "relaciones activas y pasivas que al mismo se refieren, al punto de establecer entre ese patrimonio y el general del Estado, una recíproca indiferencia jurídica" (59)

Es decir, entonces, que antes de decidir sobre el criterio a aplicarse sobre si los bienes pertenecientes a reparticiones autárquicas deben o no incorporarse al inventario general del Estado, habrá que proceder, previamente, al estudio de su ley creativa, sin perjuicio de una mayor profundización, provocada por imprevisión en este aspecto, del legislador (60)

Resuelto este problema, queda por deslindar otro que es el de si corresponde la inclusión de los bienes en forma discriminada o por un haber líquido, punto éste sobre el que los autores discienten. El mejor temperamento, entendemos que es aquél por el cual la incorporación del patrimonio se efectúa, cuando la repartición es puramente administrativa, particularizando los bienes (como en el caso de las universidades, Consejo General de Educación, etc.); y cuando posee fines comerciales o industriales, por el haber líquido (Yacimientos Petrolíferos Fiscales, Ferrocarriles, etc.).

---

(59) GIANNINI, Elementi di diritto finanziario e di contabilità dello Stato".
(60) JUAN BAYETTO, op. cit.

II - CARACTERISTICAS.

67.- Completo. La realización material del inventario del Estado exige el cumplimiento de diversas normas tendientes a configurar las características imprescindibles de todo inventario a fin de destacar la importancia, utilidad, necesidad y objeto de una labor de esta naturaleza.

De observarse, dichas características contribuirán en forma eficaz al logro de los objetivos prefijados.

La primera de esas características es la de ser completo. Si la misión del inventario es llegar al conocimiento permanente del acervo patrimonial del Estado, resulta lógico que el mismo esté integrado por todos los rubros activos y pasivos que aquél posea en su doble personalidad. Ningún elemento, medio, bien, carga, deuda u obligación debe excluirse.

La relación total es el elemento capital del inventario, la parcialidad o insuficiencia al no reflejar la verdadera situación conduciría a la labor gubernamental por caminos extraviados, evidenciando escasa consistencia patrimonial y mantendría en estado de desconocimiento entre patrimonio, obra de gobierno y gobernantes en sus vinculaciones con los gobernados.

Todo aquello que sea la concreción de

una facultad impositiva, la manifestación de una prestación de servicios, una dación a título gratuito u oneroso, cualquier acto o hecho revelador de un bien susceptible de valor o utilización, finalmente, en términos generales, todo aquello existente en el ámbito territorial de la República Argentina y perteneciente a sus dominios, ya sea a título gratuito u oneroso, como también los compromisos cuya causa de constituir una carga, deuda u obligación deben estar determinados en el inventario patrimonial del Estado.

Claro está que, si bien en esencia las operaciones inherentes al inventario son las mismas en la contabilidad patrimonial que en la mercantil, en lo relativo a la valuación el concepto cambia pudiendo carecer de importancia desde el punto de vista de la materia que estudiamos y hasta, en algunos casos, puede resultar perfectamente inútil.

El criterio debe ser el de que el inventario posea una enumeración completa de los bienes estatales, con el fin de evitar que éstos desaparezcan o sean indebidamente aprovechados; pero la asignación del valor no es imprescindible, toda vez que los bienes patrimoniales de un estado, no están destinados, en principio, a ser vendidos ni a servir de base como crédito público.

Un ejemplo aclarará este concepto. Un museo forma parte del patrimonio público(61). Es

---

(61) BOTER y MAUNI, op. cit.

absolutamente indispensable establecer un inventario, relación o catalogación de los objetos que el Museo contiene; será, quizá, tarea entretenida, pero no plantea ningún problema de difícil solución. Se trata únicamente de hacer un recuento con objeto de evitar la posible desaparición de los objetos. La dificultad se presentará cuando se pretenda cifrar el valor de los objetos. Suponiendo, que esta tarea esté a cargo de distintos peritos, los cuales lleguen a un acuerdo respecto a la estimación numérica (eventualidad poco probable), qué resultado práctico, a los efectos contables, tendrá esta valoración?. El día que el estado deseara realizar un empréstito, el mercado financiero, concedería mayor o menor crédito según fuera el valor de aquel Museo?. Es decir entonces, que el crédito público no descansa en la consideración y estima del patrimonio que el Estado posee, si no más bien en otros factores como la capacidad contributiva de la población, sin dejar de desconocer que un empréstito público recae sobre el patrimonio administrativo del Estado (62).

68.- Unidad. Factor esencial de orden en la preparación de la tarea que nos ocupa, lo constituye la unidad.

---

(62) ALEJANDRO RUZO, "Curso de finanzas y legislación financiera argentina", tomo III

Todas las dependencias del Estado habrán de ajustar sus parciales inventarios a prescripciones concretas que, uniformemente aplicadas permitan la redacción del resumen general, único y absoluto.

Sólo serán motivo de especial detalle anexo al inventario aquéllos bienes cuya tenencia sea tan transitoria o condicional que su registración resultara sin importancia. Concepto éste extensivo, asimismo, a todas aquellas operaciones o elementos en curso de fabricación, como por ejemplo, la adquisición de motores para fabricación de aviones militares y que a pesar de haber sido abonados sus importes son armados en el país por las empresas concesionarias.

La unidad del inventario es perfectamente compatible con la metodización del patrimonio, mediante adecuada codificación de rubros.

Cada una de las grandes reparticiones redactará su inventario en base a los estados parciales suministrados por las divisiones o secciones pertinentes, los cuales serán agrupados (los de las reparticiones) por dependencia o ministerio, los que finalmente serán objeto del resumen general.

Por ejemplo, las distintas direcciones integrantes de la Dirección General de Ganadería del Ministerio de Agricultura-Lanas y Ovinos, Industria Lechera, Sanidad, Animal, Patología Animal, Policía Sanitaria, etc.—, redactarán sus inventarios parciales que serán agrupados en el estado correspondien

te. Lo mismo sucederá con las otras direcciones generales del citado Departamento como Agricultura, Subsecretaría, Administración, Asuntos Jurídicos, etc.

Los distintos inventarios parciales de esas direcciones generales servirán para confeccionar el inventario general del Ministerio de Agricultura, el cual, unido a los que se hubieren practicado en otros ministerios o secretarías, reparticiones autárquicas, etc., compaginarán el resumen general o inventario general del acervo patrimonial del Estado.

69.- Simultaneidad y homogeneidad. Para que la labor inventarial brinde la eficacia deseada, es menester que la misma se desarrolle en cumplimiento de normas precisas, con estricto ajustamiento a prescripciones dictadas por la repartición encargada de practicarlo.

Así todas las dependencias administrativas, autárquicas, semiautárquicas o establecimientos dependientes del poder federal, deberán aplicarse simultáneamente a la preparación de sus respectivos inventarios. La fijación del tiempo —medido en días laborales— será determinado por el poder ejecutivo a propuesta del organismo encargado de esas funciones.

La homogeneidad a presentarse en el inventario deberá entenderse en un doble sentido:

1º) En cuanto a la interpretación de las disposiciones administrativas, evitando así las confusiones, errores y omisiones;

2º) En cuanto se refiere a la clasificación de los bienes y cargas, procurando adoptar criterios uniformes.

Estos dos puntos precedentes informan la necesidad de un organismo destinado a impartir las instrucciones pertinentes, formular la reglamentación indispensable, glosar sus disposiciones, evacuar consultas y ajustar los criterios dispares a un procedimiento uniforme.

De la índole de este organismo, fueron las comisiones autorizadas por decretos del 27 de julio de 1933 —que creó la Comisión Nacional de Bienes del Estado— y la de fecha 3 de septiembre de 1946, encargada por el artículo 3º de estudiar las disposiciones que rigen dicha materia y proyectar sobre la base de ello y en concordancia con las necesidades actuales, las normas e instrucciones precisas a las que deberá ajustarse, en el futuro, las reparticiones y dependencias nacionales para sistematizar definitivamente en la administración pública, el régimen de inventario permanente de los bienes inmuebles, muebles y semovientes de propiedad del Estado, su centralización y control.

70.- Valor real. Requisito fundamental del inventario lo constituye la valoración real de los rubros integrantes.

El inventario al mostrar la consistencia económica del Estado debe asentarse sobre bases reales y verdaderas, atento la importancia que internamente posee, y la trascendencia fundamentalísima que en la órbita mundial tiene la magnitud patrimonial del Estado Argentino.

Las instrucciones a impartirse para el cumplimiento estricto de este requisito serán claras, precisas y accesibles. Es necesario eliminar la figuración de bienes y cargas, o la mala valuación.

Un inventario ficticio originaría desprestigio en el exterior y conduciría la obra de gobierno por caminos extraviados que no consultarían la real misión estatal.

Aparte de las disposiciones penales contenidas en los códigos civil y penal y de las obligaciones de la Ley de Contabilidad nº428 en sus artículos 11, 14 y 15, creemos indispensable severas sanciones disciplinarias para los que con mala fé o negligencia falsearan o hicieren figurar en el inventario patrimonial del Estado, bienes o cargas irreales.

En virtud de tratarse este punto en otro título del presente capítulo —Valuación del Patrimonio— nos remitimos a lo consignado en el mismo.

71.- Facilitar la contabilidad. Una íntima vinculación debe existir entre la metodización y organización

contable del inventario y las registraciones de la contabilidad pública.

Atento los periódicos inventarios a efectuarse generalmente todos los años, es menester observar una perfecta armonía para facilitar los posteriores inventarios, los resúmenes parciales o estados mensuales.

La contabilidad administrativa debe reflejar, por otra parte, con toda nitidez todos los detalles inherentes al patrimonio.

Para la contabilización patrimonial sería conveniente su centralización en un sólo organismo, como sucede en los Estados Unidos de América con su Dirección General del Patrimonio Nacional, y además que cada repartición o dependencia lleva su inventario patrimonial correspondiente, comunicando al organismo centralizador todas las altas y bajas operadas para mantener una armonía contable entre los mismos.

Las planillas, fichas, estados, etc. a utilizarse en cada repartición deberán tener la flexibilidad necesaria para permitir su adaptación a las necesidades y características de los bienes.

72.- Claridad. Esta característica debe entenderse tanto en las normas a impartirse en ocasión del levantamiento del inventario patrimonial, como también la inserción y descripción de los bienes en los

estados pertinentes.

La relación inventarial, la codificación de rubros y la especificación del acervo estatal deben estar decididamente impregnados del criterio que nos ocupa para que sean fácilmente accesibles a gobernantes y gobernados. Todo esto guardando la respectiva distancia que imponen la descripción de elementos, instrumental y material científico, técnico y artístico, como así también aquellos bienes cuyo conocimiento sea en la actualidad insuficiente.

Cabe en este apartado una excepción consagrada por las legislaciones extranjeras por su fuerza lógica, cual es la referente al material de defensa.

Los equipos de motorización y mecanización, las armas, equipos bélicos, productos e inventos a utilizarse en conflictos, deben, por su específica misión y responsabilidad guardarse en la más estricta reserva.

Sólo podrán figurar aquellos elementos cuyo conocimiento exterior no tengan importancia y siempre manteniendo una conducta reservada en lo referente a informaciones inventariales.

Por ejemplo, en el inventario patrimonial figurarán las distintas clases de buques de nuestra armada de guerra, pero su equipo de acción no deberá figurar ni aún en conjunto. El mismo será considerado

como integrante de la embarcación.

La claridad inventarial tiene por objeto facilitar la comprensión e interpretación de sus rubros; permite su lectura, y, finalmente, propende a la realización del resumen general.

El requisito que propende sobremanera a imprimirle claridad al inventario patrimonial está dado por el ordenamiento de las tareas preinventariales, las instrucciones al personal encargado y la racionalización de los rubros integrantes.

Dos criterios se han presentado en las tendencias de levantamiento del inventario en nuestro país y en naciones extranjeras.

Ellos son si el inventario se practica ajustando los procedimientos fórmulas previamente establecidas en cuanto a rubros, codificación, valorización, descripción, etc., —temperamento aconsejado por la Comisión de Bienes del Estado, del 27 de julio de 1933—, o si ese inventario se practica primero y luego por análisis, estudios y racionalizaciones se forma el definitivo.

El primero presenta las ventajas de metodización instantánea y labor fecunda de capacitación, en tanto que el segundo ofrece rapidez en el procedimiento a fin de no entorpecer las habituales tareas estatales, dejando librada a las funciones de una Comisión o repartición designada al efecto, las tareas

de ordenamiento inventarial.

Adherimos al primer temperamento en virtud de que la periodicidad de las funciones inventariales, como también el control y la relación inmediata exigirán cierta capacidad para practicarlas, capacidad que no habrá de lograrse por simples operaciones de recuento y dejando el control y la periodicidad en manos de un organismo que, para realizarlo, atento la magnitud del acervo, la variedad y complejidad del mismo y el tiempo que absorberá, requeriría el montaje de una gran repartición con el consiguiente aflojamiento de la estrictez en las normas.

Las operaciones de inventario deben tener labores previas en todos sus aspectos, estando a cargo del organismo centralizador la unificación de los parciales inventarios y los controles alternados, continuos o sintemáticos que fueren oportunos para mantener el inventario patrimonial en perfecta y real actualidad.

73.- Consultar necesidades. Dadas las tentativas realizadas con el fin de poder efectuar el levantamiento del inventario patrimonial estatal, la especificación y determinación del acervo del Estado ha ido adquiriendo caracteres de urgencia extremada, llegando a la situación de que la necesidad de un inventario es cada día de impostergable realización.

Al evidenciar todos los matices que afectan la estructura del Estado, y por consiguiente demostrar aspectos donde la consistencia adolece de precariedades, sus necesidades permitirán ser consultadas de manera efectiva por la obra del Estado en ese sentido.

No es posible que una nación se encamine en procura de sus destinos con plena ignorancia de su situación patrimonial. Las necesidades, en el aspecto que nos ocupa, deben ser abordadas teniendo como base los dos elementos fundamentales de acción oficial: el presupuesto y el inventario.

Si el primero viene realizándose con pocos eclipses hasta la fecha, desde su originaria formulación en el año 1823 por el ex-Ministro de Hacienda Dr. Manuel José García, por qué habrá de descuidarse un factor tan trascendental y de tanta utilidad?. Uno es el plan de acción, el otro la fuerza que origina impulsos; el primero se proyecta sobre el futuro inmediato; el otro advierte el pasado y se yergue sobre el mediato porvenir, mostrando al concierto mundial el consistente acervo que respalda su obra presupuestal.

Finalmente, ambos —presupuesto e inventario— puestos armónicamente en marcha por el hombre, realizarán el fín consagratorio de una fecunda obra social.

74.- Controles periódicos: Los controles periódicos a que debe someterse el funcionamiento y regulación de los inventarios son, como en la hacienda privada, de varias clases: alternados, periódicos, sistemáticos, eventuales, de especies, valores, parciales o integrales, etc.

Dichas labores deben estar a cargo de dos organismos: primero, el de la repartición o dependencia a cuyo cargo se hallan los bienes, y el segundo, el practicado por el organismo centralizador, círculo éste al que convergen los distintos inventarios parciales, tal como ocurre en los Estados Unidos de América con la Dirección General del Patrimonio Nacional.

Las ventajas que reportan los distintos controles no merecen atención en el presente trabajo, pero en su aplicación al acervo estatal están presididos por dos hechos fundamentales:

1º) La integridad, basada en el concepto de que todos los rubros, por lo menos una vez al año, deben ser objeto de contralor;

2º) La realización por órganos extraños al personal que lo utiliza,lp aplica o distrae en cumplimiento de funciones específicas; en otros términos, control realizado por órganos ajenos a aquel sobre cuya responsabilidad se halla la fragmentaria parte del patrimonio estatal.

Otras características de los controles son algunos de los factores mencionados en el presente parágrafo, como ser: claridad, publicidad, valor real, etc.

Cabe destacar que en este apartado sólo se indican las categorías de controles denominados internos, o sea el realizado por órganos dependientes del poder federal.

75.- Estadísticas. La redacción de los distintos inventarios ha de efectuarse de tal modo que su cristalización en guarismos permita la confección de gráficos, índices, diagramas, etc., todos integrantes de la Estadística, la ciencia de la aplicación del número a las manifestaciones varias de una sociedad.

La estadística ya ha pasado sus períodos de relatividad, confusionismo y prevención de las personas para expresar en números lo dicho en páginas muchas veces inoperantes por su fárrago, escasas de interés y faltas de oportunidad por el tiempo que absorven.

Hoy la estadística es auxiliar valiosísimo para el hombre de gobierno, sienta sobre bases firmes las orientaciones estatales, permite la más facil comprensión de los movimientos económico-financiero y conduce eficazmente a la plena armonía entre las teorías y sus aplicaciones.

El país que se destaca por su marcada propensión a la aplicación estadística es Alemania, que ha creado un instituto especial bajo la dirección del economista E. Wagemann. Aplicaciones interesantes de la estadística son las crisis, barómetros económicos, teorías sobre monedas, bancos, finanzas y cualquier manifestación colectiva, pública o privada.

Como puede advertirse, el inventario es un campo propicio para la aplicación estadística. Sus gráficos, índices, curvas, diagramas, etc., son de una elocuencia admirable. Los números y los gráficos cautivan y agilizan el trabajo. En el cotejo patrimonial de ejercicios, la estadística cumplirá una prolicua labor.

76.- Publicidad. Y la publicidad, respeto que los gobernantes mienten por sus gobernados, esencia fundamentalísima del régimen democrático, panorama viviente que el pueblo percibe de los actos estatales, rendición de cuentas que espontánea y lealmente el manejador de los dineros públicos somete a la consideración de la colectividad, sometimiento a contralor externo y, finalmente, atributo ineludible de todo gobierno que con su obra aspire al bronce, es otro factor primordial de los inventarios patrimoniales.

La publicidad de los inventarios, efectuada con carácter sincero, real y honesto, engendra el control externo de los gobernantes por los gobernados.

Medio real que permite el conocimiento de los derroteros nacionales, sus necesidades, sus fuentes de recursos, su consistencia, sus deudas, etc.

III - VALUACION

77.- Cuestionarios a tener en cuenta. Aspecto fundamental del inventario lo constituye la valuación del patrimonio. Es ella la que da la pauta evidente de la consistencia estatal, la que muestra la garantía de los actos del Estado en sus fases económica y financiera, la que permite cifrar sobre bases reales y firmes la obra de un gobierno.

La naturaleza, variedad y complejidad de los rubros a valuarse indican las dificultades a afrontarse para llegar a una exactitud deseable.

Estas dificultades se agrandan por la inexistencia de normas concretas a que ajustar la tasación patrimonial, pues salvo disposiciones generales y faltas de precisión como también de aplicación de la Ley de Contabilidad N°428 y de Obras Públicas N° 775, no existe reglamentación específica.

El intento más señalado de proceder a la valuación del acervo estatal fué el programado por la Comisión Nacional de Bienes del Estado creada por Decreto del 27 de julio de 1933 a que nos referiremos oportunamente.

Asimismo, la aplicación de criterios distintos en la valuación de los bienes contribuyen a tornar más onerosas dichas labores.

78.- Criterios valorables: La primera clasificación

en los criterios valorables es: 1º) descriptivo, para aquellos rubros imposibles de precisar monetariamente, como los bienes del dominio público natural, ciertos elementos artísticos, científicos, etc., y, 2º) la valuación para aquellos bienes susceptibles de justiprecio.

Una gran dificultad que se presenta, radica en la adopción del valor a asignar al bien o rubro. Mientras algunos autores aconsejan el valor original, otros recomiendan el valor actual, como la citada Comisión de Bienes.

El valor de costo original tiene el inconveniente que, tratándose de elementos utilizados actualmente por ciertas reparticiones, no ha habido una inversión por haber sido ella efectuada precedentemente, y por medio de sucesivas transferencias inventariales fueron puestos en uso de aquella oficina. Y como estas inversiones fueron realizadas en años un tanto lejanos, las sucesivas transferencias impedirán su exacta determinación.

Otro inconveniente es que, anterior a 4 años a las tareas inventariales, el valor de costo no reflejará la real magnitud de la consistencia por la natural propensión operada en los últimos años a la elevación de precios en los distintos renglones patrimoniales por factores cuya consideración excedería los límites del presente trabajo (inflación, guerra, valorización por tiempo, por población, etc.)

Podrá objetarse que ciertos bienes estatales —chacras, quintas, solares, yerbales, etc.—, harían más onerosa su adquisición en virtud del sobreprecio motivado por el incremento de la riqueza nacional. Pero es lógico que la valuación de esas tierras fiscales estará supeditada a planes que el Estado adopte en política inmigratoria, colonizadora, urbanística, etc., pero entendemos que el mejor procedimiento consiste en adoptar valores tipos o "standard", establecidos con invariabilidad solo imitable en casos excepcionales, lo que facilita el movimiento de altas y bajas, en forma casi automática.

La segunda clasificación de los criterios valorables está dada por la moneda a adoptarse. Creemos que ella debe ser la legal o corriente en el Estado, efectuando finalmente, en el resumen general, la conversión a oro, o bien, señalando la relación entre la moneda legal y el oro.

79.- Amortización. Estos valores sufrirán, en tanto dependan del Estado, la incidencia de la amortización, efectuada teniendo en cuenta un criterio racional, tal como el propuesto por la Comisión Nacional de Bienes en cuanto clasifica los bienes en:

1 Muebles:	a) Muy bueno, b) Bueno, c) Regular, d) Malo, e) Inutilizado.	2 Construcciones:	a) Nueva, b) Intermedia, c) Antigua.

	Curva	I - categoría	en uso -	6 años	
	"	II -	"	"	-12 "
3	"	III -	"	"	-20 "
Maquinarias:	"	IV -	"	"	-24 "

80.- Mejoras: En lo referente a mejoras, un criterio específico deberá observarse, atento la naturaleza del bien, y si ella es gasto efectivo o inversión.

Ejemplo: las mejoras efectuadas para aumentar la fertilidad de las tierras fiscales serán clasificadas según regiones, capacidad receptiva de inmigrantes o colonización, por la futura incidencia fiscal, distancia de los centros urbanos, líneas ferroviarias, puertos, etc.

Las mejoras realizadas en el Río de la Plata para facilitar la navegación mediante el dragado continuo y permanente, que es un gasto efectivo, difiere de la mejora realizada en el interior del país mediante la forestación, combatir la erosión o efectuar desvíos y canales en los ríos para valorizar las tierras fiscales.

En el primer caso, la valorización no se opera, o en virtud de extenderse ella en el tiempo resulta imperceptible, en tanto que los casos segundos la instantaneidad de sus efectos son evidentes.

81.- Criterio valorable del Dr. Bayetto. Este catedrático (63) propone la siguientevvaluación a efectuarse en el acervo patrimonial del Estado:

1º) Bienes públicos: a) Dominio público natural

(artículo 2340 del Código Civil) mares adyacentes e interiores, ríos, lagos, playas, etc. deberá asumir la forma de un elenco o catálogo descriptivo, esto es, no valorizado.

b) Dominio público artificial: Los caminos, canales puentes, y en general las obras efectuadas por el Estado para utilidad y comodidad común de los habitantes, como también las inversiones realizadas para la apropiación o mejoramiento del dominio público natural, califican la capacidad económica del país, su afán de progreso, la política gubernamental, etc. Estos bienes deben ser valorizados al costo establecido por los medios contables.

Entendiendo por costo el importe de las inversiones hechas en la obra hasta habilitarla originariamente y luego para ampliarla o mejorarla. No se computan los ulteriores gastos de conservación y renovación;

2º) Bienes de dominio privado:

a) Inmuebles no disponibles: En virtud de no ser alienables los equipara a los del dominio público artificial, es decir, valorizados al costo;

b) Inmuebles disponibles: Por no ser aptos o necesarios para uso gubernativo y por no impedirlo cláusulas legales o contractuales, tengan como destino lógico la venta, locación, etc., tiene una finalidad fiscal. Su valorización en el inventario debe ser por el precio probable de realización (valor venal) o por una cifra representativa de la renta que normalmente puedan producir;

c) Bienes inmateriales: El inventario de ciertos derechos inmobiliarios, créditos, títulos de renta, acciones, particiones en empresas privadas o semipúblicas y otros valores, tiene finalidad esencialmente fiscal.

Por tanto, conviene inscribir esos bienes, por su valor real o corriente en el momento, según corresponda, sin perjuicio de expresar también en su caso, el valor nominal.

d) Efectos, especies y semovientes: El inventario de los efectos, especies, ganados, etc., sin perjuicio de establecer bienes de esa naturaleza que el Estado posee en determinado momento, tienden sobre todo a deslindar la responsabilidad de los encargados de administrarlos.

Su inclusión en el inventario debe ser valorizada y no solamente descriptiva, pero conviene establecer los valores en base de "tarifas" especiales, llamadas a facilitar la fiscalización central.-

82.- Concepto de Pessagno: Este publicista, en una de sus obras (64) afirma que entre los bienes del Estado existe un gran número que no es posible tasar exactamente: obras de arte, bibliotecas, museos, gabinetes científicos, etc. Pero ese inconveniente no impide que se les comprenda en el inventario y que se anoten los importes fijados por peritos, porque la determinación es indispensablemente necesaria para los cálculos y comprobaciones a cargo de la contabilidad y, además, para reducir los valores a un todo homógeneo por medio de cifras. A tal efecto, formula la siguiente valuación:

a) Bienes reales productivos: capitalizando la renta líquida normal que podría rendir al momento de la tasación, deduciendo las reparaciones.

b) Bienes al servicio de la administración: Los clasifica en bienes que producen rentas y en bienes utilizados por el Estado. A los primeros aplica el concepto del punto a); los segundos, por su precio de costo, deducida la amortización por el uso, estado, etc.

c) Bienes objeto de comercio: Su inclusión en el inventario la efectúa en base al precio corriente de la cotización.

d) Créditos improductivos a corto plazo: Los toma por su valor nominal, teniendo en cuenta, además la solvencia de los deudores. En cuanto a los de vencimiento lejano deduce del importe del interés compuesto en razón del tiempo faltante.

---

(64) GUALTERIO PESSAGNO, op. cit.

e) Créditos que dan rentas: Los inventaria por los importes fijados por fórmulas matemáticas y, según el caso, en razón del interés anual que produzcan y del tiempo que falte para el término de su vencimiento por cada cuota de amortización o del capital social.

83.- Criterio valuable de Greffier. Este autor (65), entiende que una cuestión importante por resolver para la realización de un inventario estatal, es la determinación de las bases para avluar los bienes inventariados, señalando que aquél puede tener dos finalidades: para determinar la responsabilidad de los funcionarios, en cuyo caso la simple enunciación de los bienes es suficiente; o bien, para comprobar las evoluciones que sufren los bienes privados del Estado, en cuya caso es necesario hacer la avaluación de esos bienes, a fin de establecer el balance económico de la Nación.

Las bases a que se refiere son las siguientes:

la.) Para los bienes realez productivos, se puede determinar su valor capitalizando la renta neta normal que podría producir en el momento de la avaluación, rebajando el valor de las reparaciones que fuera necesario practicar en el momento de levantar el inventario;

---

(65) GREFFIER, op. cit.

2a.) Para los bienes destinados a las reparticiones públicas, hay que distinguir tres casos:

a) Cuando se trata de bienes susceptibles de producir renta, si se les aplicara a otro uso, tales como edificios, máquinas, etc., se avalúan en la forma que indicamos para los bienes productivos;

b) Cuando sean bienes destinados al servicio del Estado y que no sean susceptibles de producir renta, tales como museos, armamentos, etc., se avalúan con el concurso de peritos tasadores, o bien se efectúa el descuento proporcional al desgaste sufrido por el uso;

c) Los bienes que pueden ser objeto de comercio y tienen por lo tanto un precio determinado por las Bolsas de Comercio y las cotizaciones de plaza, tales como los títulos de crédito, carbón, forraje, etc., son avaluados de acuerdo con estos precios, sin perjuicio de recurrir a los tasadores en los casos especiales;

3a.) Los créditos improductivos a breve plazo, se tasan por el valor nominal, teniendo en cuenta la solvencia de los deudores. Cuando son a largo plazo, se tiene en cuenta su término y se les disminuye el descuento compuesto en el número de años que falta para su vencimiento;

4a.) El valor de los créditos que producen rentas se determina por las fórmulas matemáticas correspondientes, basadas en el interés que reditúen y el tiempo que falta para vencer, o capitalizando simplemente la renta, si se trata de un crédito irredimible.

Entiende el autor que comentamos, que las bases anteriores no deben limitarse al activo sino que también para el pasivo debe seguirse un créterio análogo. Es necesario tener en cuenta que muy frecuentemente el inventario patrimonial arroja un déficit económico, dada la tendencia de los estados modernos de aumentar sus deudas, desde que las necesidades cada vez mayores de los servicios públicos no pueden ser cubiertas con los recursos ordinarios.

IV - CENSOS E INVENTARIOS

84.- Concepto y antecedentes. El diccionario de la lengua define a la palabra "censo" en la segunda acepción como "padrón o lista de la población o riqueza de una nación o pueblo".

De esta manera existen:

1º) Censos políticos, o sea la determinación de la población de un Estado en su relación con sus representantes al Congreso;

2º) Censos generales, que consideran todas las manifestaciones de una nación, y

3º) Censos especiales, referentes a particulares actividades; escolar, ganadero, migratorio, etc.

Los antecedentes en el orden nacional no son muy profusos, y pueden reducirse a los siguientes:

1º) El censo de los bienes nacionales, practicado en cumplimiento del decreto de fecha 28 de marzo de 1888, que constituyó la primera iniciativa concreta tendiente al logro de la finalidad de traducir en cifras significativas el haber patrimonial del Estado;

2º) El censo general del año 1895, el que tuvo un alcance limitado, pues se refirió solamente a los "bienes de la propiedad pública del Estado".

3º) La ley nacional número 3.727 del 10 de agosto

de 1898, llamada de organización de los ministerios, la cual, en su artículo 15°, inciso 12, establece entre las atribuciones privativas del Ministerio de Obras Públicas, "el censo de los bienes nacionales";

4º) El tercer censo nacional, que fué levantado el primero de junio de 1914, en virtud de lo dispuesto por la Ley nº 9.108 que determinó cuáles serían sus alcances: a) censos de la riqueza; b) censo de la población;

5º) El censo de los bienes del estado, practicado el 31 de diciembre de 1937 a los efectos de dar cumplimiento a lo dispuesto por la Ley nº 3.727 a que hicimos mención, lo cual constituyó la base de la actual organización del Registro de Bienes del Estado. En él se imponía una clasificación de los bienes, fijaba criterios técnicos de avaluación; establecía la universalidad del inventario, al comprender los bienes del dominio público y también a los privados; precisaba conceptos de simultaneidad y homogeneidad.

85.- Diferencias entre censo e inventario. Entendido el concepto de bienes, la palabra "censo" encierra algunas diferencias con el vocablo "inventario".

1º) La periodicidad, más frecuentemente realizable en el inventario que en el censo;

2º) La extensión, más restringido en el concepto inventario que en el censo, salvo que éste se relacione a censos especiales;

3º) La metodización, más fácil de cumplirse en el inventario que en el censo;

4º) La naturaleza, en tanto que el censo intenta dar una impresión del conjunto nacional, el inventario se refiere al Estado en su doble personalidad: como ente de derecho público y como institución de derecho privado.

Más propio será referirse a "inventario" en caso de determinación y especificación del acervo patrimonial del Estado y reservar para la palabra "censo" una labor de más alcance, que abarque un conjunto nacional de más extensión.

86.- Censo Nacional levantado por Ley nº 9.108. El inventario levantado en virtud de lo dispuesto por esta Ley, dió la siguiente valuación de los rubros que se consignan:

A C T I V O		P A S I V O	
(En millones de m$n.)			
Tesoro: Existencia.....	750,--	Tesoro: Sumas a pagar.....	400,--
Bienes inmuebles, muebles, créditos y títulos diversos.....1.480,--		Billetes del Estado.....1.015,--	
Bienes de índole industrial.....	380,--	Deuda pública.....	1.225,--
Bienes militares de tierra y mar.....	185,--	Total.	2.640,--
Bienes destinados al servicio del Estado.....	445,--		
Material científico y artístico.....	330,--		

Banco de la Nación Argentina..... 100,--

Banco Hipotecario Nacional..... 57,--

Total..... 3.727,--

R E S U M E N

Activo..... m$n. 3.727 millones

Pasivo..... " " 2.640 "

TOTAL..... m$n. 1.087

87.- Comisión Nacional de Bienes. Por decreto de fecha 27 de julio de 1935 fué creada la Comisión del Censo Nacional de Bienes del Estado, cuyo programa de acción —clasificación de bienes, fichas, contabilidad patrimonial, fecha de levantamiento, etc.— fué aprobado por decreto del 31 de agosto de 1937 y ratificado en Acuerdo de Ministros el 28 de octubre del mismo año.

Esta Comisión clasifióe los bienes estatales en su reglamentación, de la siguiente manera:

Inmuebles: ..)Dominio territorial
)Dominio industrial
)Dominio militar
)Dominio de uso inmediato y
) gratuito.

Muebles: 1 - Domino administrativo
2 - Dominio industrial
3 - Dominio financiero
4 - Dominio militar

El criterio de valuación adoptado fué el valor actual "o sea el del momento en que se levanta el censo, y no el del costo o adquisición que, por diversas causas, pudo ser mayor o menor que el presente, aun cuando estos últimos valores sirvan de preciosos elementos de juicio. Para valuar los bienes y establecer el patrimonio debe hacerse caso omiso de la circunstancia de que el Estado no comercia con ellos; por lo tanto, el valor de costo y el valor de uso no juegan papel preponderante".-

En varias ocasiones fué fijada la fecha del levantamiento del inventario. Así, el plazo fijado por el Acuerdo del 12 de noviembre de 1937 venció el 15 de febrero de 1938, en 1939, en dos ocasiones, agosto y octubre, hiciéronse publicaciones acerca de la realización del censo, sin poder concretarse.

La citada Comisión proponía la creación del Registro patrimonial permanente, órgano dependiente del Ministerio de Obras Públicas, en base al inc. 12 del art. 15 de la Ley nº 3.727.

En otra ocasión nos hemos referido a la necesidad de implantar la Dirección General del Patrimonio Nacional, como en los EE.UU. de América, sobre bases firmes, serias y perfectamente organizada.

La Repartición, al sustraerse de la dependencia de la Contaduría General de la Nación, afirma el Dr. Bayette, no llenará las finalidades de

control perseguidas con su creación, no sólo por ello, sino también porque ha de reducirse a asentar mecánicamente las planillas de incorporaciones y bajas elevadas, una vez al año, por los propios responsables.

La crítica citada fué confirmada por la realidad y con fecha 24 de agosto de 1943 la Comisión pasó a depender de la Contaduría General de la Nación.

Los inventarios posteriores, que la Comisión aconsejaba realizar cada 6 años, no salvarán sino muy relativa y tardíamente esa deficiencia. Sin embargo, la labor de la Comisión ha sido muy meritoria y puede considerarse como el esfuerzo más señalado en procura de la real determinación del acervo del Estado.

88.- Inventario permanente de los bienes del Estado.

Con el propósito de aunar y fijar normas y procedimientos de coordinación y racionalización tendientes a sistematizar definitivamente el régimen del inventario permanente de los bienes inmuebles, muebles y semovientes del pertenencia del Estado, el Poder Ejecutivo Nacional dictó con fecha 3 de setiembre de 1946, el decreto N° 9.278, basado a tal fin, en las pertinentes disposiciones de la Ley 428 y 3.727, acuerdos generales de ministros del 30 de junio de 1913 y 14 de julio de 1931.

Tiene como fundamento el de que no obstante las iniciativas llevadas a cabo para dar cumplimiento a las disposiciones a que hemos hecho referencia, en lo que atañe al Inventario Permanente de los bienes inmuebles, muebles y semovientes, sólo ha podido lograrse parcialmente los fines perseguidos, con el agravante de que el último censo de bienes practicado al 31 de diciembre de 1937, no arrojó con la exactitud necesaria, las cifras totales del acervo patrimonial del Estado y de que la organización que en la materia fué implantada en diversas reparticiones autárquicas, no se ajustó con estrictez a las disposiciones contenidas en el artículo 2° del decreto n° 92.146 del 30 de mayo de 1941, sobre actualización del censo del año 1937.

El decreto fija, en su artículo 1º la obligación de todas las reparticiones y dependencias de la administración nacional, —incluído las autárquicas—, de remitir dentro de los sesenta días de la fecha del decreto, a la Contaduría General de la Nación —Registro de Bienes del Estado—, los valores del inventario practicado por las mismas al 31 de diciembre de 1945, sobre los bienes inmuebles, muebles, y semovientes de propiedad del Estado, que se hallen a su cargo, discriminándolos de acuerdo con lo establecido en el "Clasificador de Bienes", aprobado en acuerdo de ministros por decreto n°117.651 del 28 de octubre de 1937.-

Para las Secretarías de Estado, reparticiones y dependencias de la administración nacional —incluído las autárquicas—, creadas con posterioridad al 31 de diciembre de 1945, se establece que dentro del plazo mencionado, deberán enviar al Registro de Bienes del Estado dependiente de la Contaduría General de la Nación los valores que acuse el inventario practicado en fecha posterior más próxima a la señalada, con el ordenamiento señalado.

Por este mismo decreto, se crea una comisión, con el propósito de estudiar las disposiciones que rigen en la materia y proyectar las normas e instrucciones precisas a las que deberán ajustarse en el futuro las reparticiones y dependencias nacionales, persiguiéndose el propósito de sistematizar definitivamente el régimen del Inventario Permanente de los bienes inmuebles, muebles y semovientes de propiedad del Estado, su centralización y contralor.

En el decreto 117.651-937, a que se hace mención en el artículo primero del decreto anterior, se ordena y racionaliza a la clasificación de los bienes estatales con carácter provisorio, hasta que se expida la comisión referida, agrupándoles en tres grupos principales: inmuebles, muebles y semovientes, los que se subdividen en secciones de acuerdo con su ideosincracia y éstas, a su vez, según el fín a que están destinados, fijándoseles la cuenta y

subcuenta respectiva.

La enumeración es amplia y la reproducimos sintetizada en sus cuentas principales:

1º) Inmuebles:

a) Tierras y terrenos

b) Edificios

c) Obras de atraque

d) Obras de defensa

e) Vías de comunicación

f) Regulación y provisión de agua

g) Plantas industriales

h) Obras complementarias y accedorias

i) Obras de arte

j) Varios no clasificados

2º) Muebles:

a) Moblaje

b) Maquinarias

c) Herramientas

d) Aparatos e instrumentos científicos, técnicos y de arte; maquinas de calcular, dactilografía etc.

e) Museos y bilbiotecas

f) Medios de transportes terrestres y aereos

g) Medios de transportes terrestres y aereos

h) Utiles y enseres varios

i) Armas

j) Armamentos y municiones

k) Servicio de incendio vapor y agua

l) Almacenes

ll) Almacenes

m) Servicio de navegación marítima y fluvial, material flotante y accesorios

3º) Semovientes:

a) Animales al servicio del Ejército

b) de labor

c) sementales

d) Aves de corral

e) Animales para experiencia y productores de sueros y vacunas

f) Ganado

89.- Inventario de los bienes del Estado. Según lo dispuesto por el Decreto nº 9.278-946, el Registro de Bienes del Estado a confeccionado varios cuadros patrimoniales. Reproduciremos algunos de ellos.

1º) Valores Patrimoniales depurados al 31 de diciembre de 1945. Comprendidos bienes físicos del cominio público artificial y dominio privado, aportaciones inmovilizadas efectuadas por el Estado y otros bienes, excluídos el numerario y valores mobiliarios, salvo en las instituciones bancarias y organismos de caracter industrial.

RESUMEN GENERAL

MINISTERIOS Y SECRETARIAS DE ESTADO	TOTALES
Poder Legislativo	41.834.173,80
Presidencia de la Nación.	23.110.047,49
Ministerio del Interior.	427.178.822,31
" de Relaciones Exteriores y Culto. .	17.935.210,01
" " Hacienda	1.140.375.609,14
" " Justicia e Instrucción Pública .	508.880.571,06
" " Guerra	1.102.661.510,44
" " Marina	894.694.164,94
" " Agricultura.	2.120.817.380,58
" " Obras Públicas	4.011.825.641,37
Secretaría de Industria y Comercio. . . .	983.000.347,78
" de Trabajo y Previsión.	87.596.054,53
" " Aeronáutica.	361.253.451,15
" " Salud Pública.	77.184.784,63
Inmuebles varios (sin destino patrimonial).	2.393.539,86
TOTAL GENERAL	11.800.741.309,09

2º) Estado Comparativo entre los valores patrimoniales al 31 de diciembre y los reajustados a la misma fecha por disposición del Decreto nº 9278/46.

INMUEBLES VARIOS SIN DESTINO PATRIMONIAL

Comprendido bienes del dominio privado y artificiales del dominio público, con exclusión de bienes naturales del dominio público.

CONCEPTO	Valores reajustados al 31 de diciembre de 1945.
Inmuebles	2.393.539,86
Terrenos y solares	496.656,25
Edificios (incluyendo valor del terreno) . .	1.896.883,61
TOTAL GENERAL...	2.393.539,86

90.- El inventario patrimonial y el Plan Quinquenal.

Entre los propósitos perseguidos en las diversas facetas de la actividad jurídico-política-económica que se propone desarrollar el Superior Gobierno de la Nación —en base al plan de gobierno oportunamente aprobado por el Congreso en virtud de diversas leyes presentadas por aquél—, hay mención categórica al inventario estatal, en términos que revelan su carencia como fuente seria de información, en el desenvolviminnto financiero del país y la tarea que imprescindiblemente corresponde desarrollar para su definitiva y productiva estructuración.

El Presidente de la Nación ha dicho que al trabajar en este complejo asunto, se debieron buscar los valores globales del patrimonio nacional, como los del haber patrimonial del Estado, descubriéndose que en nuestro país no se ha hecho ni siquiera una apreciación aproximada de su propio patrimonio."Es imposible seguir en un grado de incuria tan extraordinario en la administración de un Estado moderno. Es inconcebible que el Estado que nosotros tratamos de convertir en propietario de numerosas empresas no sepa todavía cuáles son sus propios bienes, que hay que inventariar cuidadosamente. Este ha sido un país que sólo sabía lo que debía pero ignoraba cuál era el haber patrimonial del Estado".

De allí que declara el propósito de realizar un inventario con toda minuciosidad para fijar el patrimonio nacional y establilizar "un régimen permanente para que el haber patrimonial del Estado sea revisado cada cinco años y que la apreciación sobre el valor patrimonial nacional sea actualizado por lo menos cada diez".

CAPITULO V

GESTION DE LOS BIENES

I - ACTOS DE GESTIÓN

91.- Los actos desde el punto de vista del derecho administrativo. Traduciéndose la actividad del Estado en actos y hechos, desde el punto de vista jurídico, el matiz distintivo radica en que el primero implica decisión y el segundo ejecución.

El acto administrativo, entonces, puede definirse (66) como toda "decisión, general o especial, de una autoridad administrativa en ejercicio de sus propias funciones y que se refiere a derechos, deberes o intereses de las entidades administrativas o de los particulares respecto de ellas".

Son elementos esenciales:

a) Decisión, o sea, una expresión de voluntad de la autoridad, en forma expresa o tácita, con un fin o propósito concreto;

b) Carácter general o particular: general, si considera una pluralidad de casos; particular, si entiende en uno o más casos individualmente determinados;

c) Autoridad administrativa en ejercicio de sus propias funciones. Autoridad, es decir, que debe obrar como persona de derecho público; administrativa, implica que el poder administrador sea exclusivamente quien los realice sin perjuicio de que sea cualquier otro po-

---

(66) BIELSA, op. cit.

der, pero que efectúe un acto administrativo; propias funciones, o sea que ejerza un poder inherente a su calidad.

92.- Actos de imperio y actos de gestión pública y patrimonial. Esta distinción de los actos administrativos emerge de su doble condición de persona de derecho público y de derecho privado.

Como persona de derecho público, realiza actos de autoridad o imperio, como persona de derecho privado, actos de gestión. Sin embargo, esta dualidad, de los actos administrativos no es compartida por Bielsa —a quien seguimos en este bosquejo— porque entiende que además existen otros actos a los cuales califica de gestión pública. Tendríamos entonces que:

a) Actos de imperio, son los que realiza normalmente la administración pública en cumplimiento de sus funciones jurídicas y que comprende: las decisiones de carácter general (reglas) y las de carácter particular (resoluciones, órdenes, etc.);

b) Actos de gestión pública, son de naturaleza mixta (de gestión y autoridad) y comprende a los que la administración pública lleva a cabo en virtud de su actividad pública, con motivo de la prestación de servicios públicos de interés social;

c) Actos de gestión patrimonial, Los que la administración pública realiza como persona de derecho privado, estando en su virtud, sometidos esos actos y la administración pública a las normas positivas del de-

recho privado.

Si bien en diversos fallos la Corte Suprema de Justicia ha dejado establecido que estos últimos actos no entran en la esfera del derecho administrativo, esta separación no es absoluta, porque si están sometidos a un régimen jurídico y legal privado, no es con respecto a los que tienen relación con ella. Pero dentro de la administración misma, estos actos están revestidos de ciertas formalidades de derecho público en lo relativo a contabilidad y control.

"El patrimonio del Estado, cualquiera sea la esfera jurídica o financiera a que se lo refiera, debe ser administrado con reglas que aseguren su publicidad, certeza y verdad de la gestión. Son garantías que la administración pública debe observar siempre".

"Entre estos actos de gestión privada pueden comprenderse la venta, locación, servidumbres, etc. de los bienes que constituyen el patrimonio disponible del Estado y los contratos privados que la administración pública realiza para provisión, abastecimientos, construcción y conservación de obras particulares (no públicas) del Estado" (67)

---

(67) Bielsa, op. cit.

93.- Actos de gestión como integrantes de la contabilidad patrimonial. Queda dicho en los parágrafos anteriores que los actos de gestión son aquellos que el Estado realiza con referencia al patrimonio, como persona de derecho privado y, por lo tanto, con atinencia a aquellas cosas que, por estar en el comercio, son susceptibles, de comerse, venderse, gravarse, o en general, disponerse con las formalidades que para estos casos ha establecido nuestra legislación.

Desde el punto de vista de la materia que tratamos, la significación sino varía, es más amplia, porque aquí la consideramos en un sentido lato, que hace que algunos actos de gestión, que el derecho administrativo descarta de aquellos que considera patrimoniales, aquí se los incluye, dándoles así fisonomía propia (68).

Vale decir, entonces que, a más de estimar como actos de gestión, aquellos que conciernen al Estado con relación a los bienes que integran su patrimonio, también consideramos como tales a algunos de aquellos que, por su naturaleza, el derecho administrativo ha encuadrado dentro de los actos de imperio y que son los que cumple como persona del derecho públi

---

(68) INGROSSO, op. cit.

ce: por ejemplo, la tuteta jurídica del patrimonio del Estado, que a todas luces, es una manifestación de su poder de policía del cual es inmanente. A tal convéc-ción se llega, si se advierte que esta tutela no es sino una decisión conservativa que exterioriza:

a) por medio de una actividad inmediata, con el propósito de prevenir o reprimir aquellos actos que conceptúa violatorios de su potestad de dominio, actividad ésta que les es peculiar y exclusiva y que lo conduce a diferenciarlo de los particulares;

b) mediata, procurando la protección del goce de sus bienes por medio de aquella legislación que resguarde su derecho de propiedad.

También a estas funciones del Estado relativas a su patrimonio, se las denomina por algunos autores administración patrimonial, como sinónima de la que hemos empleado. Inclinan su preferencia, por la primera, algunos autores como Ingrosso entre los extranjeros y Bayetto entre los nuestros.

94.- Clasificación de los actos de gestión. Todo intento encaminado a obtener una clasificación orgánica y perfectamente distintiva de los actos de gestión, tropieza con inconvenientes insuperables, dado que las formas que adoptan estas decisiones son dispares, porque dispares son los bienes a los cuales se refieren, y distintas las jurisdicciones de índole administrativa en que dichos actos tienen lugar.

Pero pretendiendo una clasificación que no enraice sino en la observación de aquellas exteriorizaciones que se deben conceptuar como esenciales en los actos de gestión, estos se pueden "tipificar" en dos grandes grupos que son: actos de conservación y actos de intilización (69)

1º) Los actos de conservación se los entiende en

un sentido físico y en un sentido jurídico. Desde el primer punto de vista, se tienen en cuenta todos aquellos actos que el Estado realice con el propósito de mantenerlos aptos para el usufructo social y que llevan estas finalidades:

a) de conservar sus bienes en su primitive estado;

b) de restituirlos a su condición primera, cuando causas especiales los hayan deteriorado, y

c) de mejorarlos.

Son actos de conservación en un sentido jurídico las decisiones administrativas tendientes a resguardar al Estado en sus derechos de propiedad y posesión.

2º) Los actos de utilización, a la par de los anteriores, puede concebírseles desde un dual punto de vista:

Físico, que se traduce en el uso de los bienes, en su consumo o en su transformación, independiente o con-

---

(69) INGROSSO, op. cit.

juntamente con otros (y que en economía se llaman bienes de consumo);

Jurídico, en el establecimiento de normas tendientes a asegurar la mayor eficacia de los órganos administrativos en la disposición física de los bienes, al mismo tiempo que procurando cumplirla, ya sea con aumento de los recursos que lo son propios o con disminución de las erogaciones que pudieran ocacionar.

Es indispensable recalcar que los actos de conservación y los de utilización, no están diferenciados por una línea demarcatoria tan nítida que permita su apreciación aislada y sustantiva, sino que, más bien, se integran y complementan, debido al común origen en el que se entroncan.

95.- Disposición de los bienes. El Estado dispone de todos sus bienes desde el momento que estos están supeditados a los actos, que no son sino decisiones de suma autoridad administrativa en ejercicio de funciones que le son privativas.

Respecto de esta facultad de disponer de los bienes, Bayetto (70) hace interesantes acotaciones tendientes a probar este aserto:

"Los actos de conservación y los actos de utilización, son la manifestación concreta del derecho de disponer de sus bienes que tiene el Estado. Este

---

(70) BAYETTO, op. cit. fascículo VI.

derecho existe aún respecto de aquellos bienes que por ser inalienables —por su condición jurídica, por disposición de una ley especial, o por el uso a que están afectados en el momento— hemos clasificado como no disponibles".

"En efecto: salvo la privación definitiva o temporaria de la facultad extrema de alienarlos, el Estado puede obrar sobre dichos bienes, materialmente para conservarlos, modificarlos, y aún destruirlos, y jurídicamente, por medio de concesiones de uso, cuando éste no sea libre y público, y es a todas luces perceptible que al realizar tales actos, que tocan inmediatamente a las cosas (obras materiales de conservación, modificación, etcétera), o al derecho de dominio (concesiones de uso), el Estado dispone de sus bienes".

XI - GESTION DE LOS BIENES

96.- Competencia del Poder Ejecutivo. Las funciones del Estado, dentro de un régimen de organización institucional como el nuestro, en donde su concepción puede figurársela en un sentido material como pueblo que constituye una unidad jurídica dentro de un territorio dado, unidad regida por el imperio de una ley y con el fín de procurar el bien común; y en un sentido formal, es decir, como organización jurídica de la sociedad que abarca un conjunto de instituciones jurídicas y un ordenamiento político y administrativo con un sistema jerárquico (71), surge con toda claridad la división de funciones que responden a su organización política, sin descuidar su capacidad en la gestión de carácter administrativa.

Esas funciones, pues, se resumen, según Jellinek, en la clásica trinidad de legislación, jurisdicción y administración, que dan origen a una correlativa división de los órganos del Estado, según la potestad que ejercen, corroborando el principio de separación de los poderes formulado por Montesquieu, poder legislativo, poder judicial y poder ejecutivo.

De las funciones que les son atinentes a los tres poderes nos interesa las que competen

---

(71) JELLINEK, "Teoría general del Estado"

principalmente al poder ejecutivo que es administrador, y dentro de ellas, especialmente las que dan forma a la facultad, que les es privativa, de administrar los bienes del Estado.

Sin pretender abundar en mayores detalles, confirmatorios de este aserto, basta con advertir que los bienes del Estado están sujetos a una gestión o administración que se encuentra dentro de las facultades específicas que le son inmanentes al poder ejecutivo, y que se traducen:

a) Por una actividad interna, tendiente al ordenamiento técnico y económico de los medios de que dispone y al uso conveniente de ellos en la satisfacción de las propias necesidades;

b) Por una actividad externa o jurídica, que genera derechos u obligaciones entre la entidad administrativa y el sujeto a que se refiere (72).

Por lo demás, la competencia del poder ejecutivo en toda gestión de los bienes estatales, emerge explícitamente del artículo 86º de la Constitución Nacional, que al hablar de sus atribuciones, en su inciso primero, establece que "tiene a su cargo la administración general del país", e implícitamente del inciso 13 que lo faculta a "recaudar las rentas de la Nación" y a decretar "su inversión con arreglo a la ley o presupuestos de gastos nacionales.

---

(72) BIELSA, op. cit.

El Poder Ejecutivo, realiza esta actividad por intermedio de los ministerios y secretarías con jerarquía de tales, que a su vez las efectúan por intermedio de las reparticiones que los integran. Todo con la vigilancia o control de la Contaduría General, que lo realiza con sujeción a las pertinentes disposiciones de la Ley de Contabilidad.

97.- Procurador General de la Nación; Procurador del Tesoro y Procurados Fiscales. Actúan como asesores en el aspecto de la tutela jurídica de los bienes —que dijimos se halla incluída a los efectos que esta materia se propone entre los actos de gestión, pase a constituir desde el punto de vista del derecho administrativo un caso típico de acto de imperio—, el Procurador General de la Nación, el Procurador del Tesoro y los procuradores fiscales (73).

El Procurador General de la Nación, integra la Corte Suprema de Justicia en virtud de la Ley nº27 del 16 de agosto de 1862, y en general sus funciones se resuelven como:

1º) Represente de la Nación en dicha Corte:

a) prosigue ante ella (artº 1º de la Ley 3367) las acciones promovidas o continuadas por los procuradores fiscales;

b) Dictamina como miembro de la Corte Suprema en las

---

(73) BIELSA, op. cit.

cuestiones que le son sometidas a este Tribunal.

2º) Funcionario Supremo del Ministerio Público:

a) Ejerce un contralor superior sobre los funcionarios inferiores del Ministerio Público (Ley 2372, artículo 116º, Inciso 3º);

b) Prosigue o no las acciones promovidas o continuadas por los procuradores fiscales (Ley 2372, artículo 2º);

3º) Asesor jurídico del P.E. De acuerdo con una práctica constante —pués esta función no se ha establecido en virtud de ninguna ley —, dictamina en todas aquellas cuestiones sobre las que el P.E. solicite su opinión.

El Procurador del Tesoro, es un funcionario cuyas atribuciones no están orgánicamente determinadas pero que pueden sintetizarse en:

1º) Mandatario legal y necesario del Estado, si bien la ley dispone que esta representación la ejerce en reemplazo de los funcionarios determinados expresamente, si el Poder Ejecutivo lo juzga conveniente (Artículo 1º de la Ley 3367);

2º) Asesor jurídico del Poder Ejecutivo en cuestiones relativas a la administración fiscal. En este aspecto, por su carácter, lo es más bien del Ministerio de Hacienda. El inciso g), del artículo 73º de la Ley 12.901, faculta a la Contaduría General a solicitar directamente el asesoramiento de este funcionario.

Los procuradores fiscales son funcionarios de la administración judicial y agentes del P.E. Son sus atribuciones:

1º) Intervenir como representantes legales y necesarios en todo asunto de jurisdicción voluntaria o contenciosa en que el fisco sea parte;

2º) Proceder siempre con instrucciones de los ministerios a los cuales pertenezca el asunto.

98.- Clase de bienes considerados. El patrimonio del Estado involucra una gama varia y nutrida de bienes, de distintas características conformativas o funcionales. Dentro de esa clasificación genérica de bienes del dominio público y bienes del dominio privado, se encuentran otros bienes que obedecen a distintas esferas de obtención y a formas diversas de conservación o uso.

Dado naturalmente, las diversidad de funciones que el Estado debe cumplir, no sólo en el orden administrativo, que interesa a nuestro estudio, sino también en el político, cultural, etc., ellas se desenvuelven vinculadas con manifestaciones patrimoniales que conforman, a la ver, variadas expresiones de bienes que deben adaptar su contextura a las cambiantes modalidades del desenvolvimiento administrativo, político, cultural, etc.

De allí que el estudio de los bienes sujetos a gestionarse por intermedio de los órganos

administrativos del Estado, no sólo estaría impregnado de una efectiva vastedad, sino que, también, originaría una tarea selectiva muy compleja y un estudio complicado, que por la minuciosidad que la preside, va más allá de los lineamientos de este trabajo.

Por eso que, siguiendo el derrotero señalado por autores de nombradía, ajustaremos la gestión de los bienes del Estado a una triple diferenciación de bienes inmuebles, bienes inmateriales (títulos, acciones, créditos etc.), y efectos y especies, en su aspecto legal, y de aplicación de los preceptos que los rigen en las manifestaciones administrativas más frecuentes.

99.- Gestión de los bienes inmuebles. El artículo 10º de la Ley 3727, de organización de los ministerios del Poder Ejecutivo de la Nación, establece que corresponde al Ministerio de Hacienda, "todo lo relativo a la administración de los bienes, tesoro, créditos y recursos ordinarios de la Nación, comprendidos bajo las palabras: Hacienda, y finanzas públicas". Sin embargo, tan acertado precepto legal constituye una disposición letárgica, pues los distintos ministerios que los usufructúan, y las reparticiones que los integran, son quienes en la práctica los administran.

Bayetto (74) ha realizado un estudio exhaustivo del asunto, aportando todos los elementos

---

(74) BAYETTO, op. cit. fascículo VI.

doctrinarios, constitucionales y legales, probatorios de esta función de superintendencia que la Ley 3727 le ha concedido al Ministerio de Hacienda.

Así encuentra que "los inmuebles disponibles son—por vía de su venta o arrendamiento—fuente apreciable de recursos para el presupuesto. La utilización racional de terrenos y edificios del dominio privado para sede de oficinas gubernativas, establecimientos públicos., etc. evita gastos. El mismo dominio público puede procurar entradas o ahorrar erogaciones mediante el empleo de los bienes que lo forman como instrumento material de los servicios. Finalmente la administración de todos esos bienes exige, a su vez, desembolsos cuyo monto o procedencia conviene someter, en las fases preventiva y ejecutiva, al análisis del Departamento encargado de velar, en primer término, por el equilibrio del presupuesto".

De allí, entonces, que este autor propugne para que el Ministerio de Hacienda, tenga en la gestión de los bienes inmuebles las siguientes atribuciones:

a) Conservación, en el sentido jurídico, del derecho del Estado sobre todos los bienes inmuebles de su pertenencia;

b) Intervención obligada en la fijación y cambio de destino;

c) Administración directa de los afectados a los servicios de el dependiente y de todos los que tengan un destino determinado;

d) Vigilancia sobre los administrados por otros departamentos;

e) Intervención obligada en todo acto de gestión de inmuebles, fuere cual fuere el Ministerio en principio competente, tenga o pueda tener derivaciones financieras.

Estas observaciones han tenido indudablemente eco auspicioso, y es así, que en la nueva Ley de Contabilidad, n°12.961, se repite casi textualmente, en el artículo 32º, lo dicho en el proyecto presentado por Otto B. Rasmussen, en su carácter de Presidente de la Contaduría General de la Nación —y que glosamos en Capítulos anteriores—, en el capítulo II, artículo 36º. Supliéndose así la carencia de disposiciones fines en la Ley 428.

En la cláusula referida se expone que "los bienes inmuebles del Estado, sean del dominio público o privado, se considerarán atribuídos a la jurisdicción del Ministerio de Hacienda a los efectos de su contralor, de su administración, destino y registro patrimonial".

También, dentro de los propósitos enunciados, cabe destacar que la Ley de Contabilidad de la Provincia de Buenos Aires, n°5017, del 9 de abril de 1945

posee disposiciones que sitúan dentro de la jurisdicción del Ministerio de Hacienda, lo concerniente a la gestión de los bienes inmuebles. Así su artículo 3º dice que "los valores y bienes muebles o inmuebles de la Provincia y respecto de estos últimos, tanto los públicos como los poseídos a título de propiedad privada, produzcan o no renta, serán administrados por el Ministerio de Hacienda", y el 4º que "los valores y bienes afectados a un servicio especial se administran por el Ministerio o repartición de que dependen el servicio, y tan pronto como éste cese, pasan o vuelven a la administración del Ministerio de Hacienda".

1000- Las reparticiones, son usuarias o locatarias.

Este aspecto, más doctrinario que legal, ofrece campo propicio para discusiones encaminadas a precisar el carácter con que —admitido al Ministerio de Hacienda como el encargado de la administración de los bienes inmuebles—, éstos han de ser cedidos a los demás ministerios y reparticiones: sí lo es libre de todo cargo, o mediante una estipulación en concepto de "locación figurada" a efectos de la fijación del costo de cada servicio.

Esta cuestión se planteó especialmente entre autores italianos que polemizaron acerca de las ventajas y desventajas de cada sistema.

Dentro de quienes estiman la cesión precaria en carácter de arrendamiento, se halla De Ro-

sai (75) basado en el antecitado principio de que ha menester la determinación del costo de los servicios prestados por el Estado, para lo cual entiende que su cálculo debe figurar en el presupuesto general en una especie de cuenta de orden cuya especificación conste, por el mismo monto, tanto entre los recursos como entre los gastos del ministerio o repartición.

Ingrosso, no comparte este punto de vista (76) partiendo de la idea general de la unidad administrativa aplicada a los fines del Estado, que acepta subdivisiones para el mejor logro de los mismos. Por ello ofrece reparos al criterio de concesión-locación como también porque, de aceptarse en la administración financiera del Estado, traería aparejada una verdadera desigualdad entre los ministerios, al situar al de Hacienda —como encargado de la percepción y aplicación de los recursos—, por sobre los demás, a los que exigiría el cumplimiento de las prescripciones comentadas de la prestación.

Bayetto (77) entiende que las ventajas que ofrece el sistema de cesión en locación a los efectos del más completo control de la acción gubernativa compensan la herejía que pueda significar la ficción jurídica. En cuanto al abultamiento del presupuesto, conviene, en la facilidad de sumar por separado los

---

(75) V.De ROSSI, "Contabilità dello Stato".
(76) INGROSSO, op. cit.
(77) BAYETTO, op. cit. fascículo VI.

recursos y gastos efectivos y los movimientos figurativos, en forma de evitar toda confusión.

Sin embargo, en el anteproyecto de Ley de Contabilidad confeccionado por este autor, en el artículo 92º, se habla de que los bienes se considerarán concedidos en uso a título gratuito al Ministerio del cual dependa el respectivo servicio, similar a la que fijó el decreto-ley del 18 de noviembre de 1923 en la legislación italiana. Pero allí se establece en el mismo artículo, que los presupuestos correspondientes a las reparticiones usuarias deberán parar los gastos de su conservación.

La Ley de Contabilidad, Nº 12.961, ha seguido el temperamento expuesto por este autor cuando en el artículo 53º dispone que "los bienes que se hallen afectados a un servicio público determinado, serán administrados por el ministerio o entidad que tenga a su cargo dicho servicio, a cuyo efecto se considerará concedido en uso a título gratuito pero los presupuestos de las entidades usuarias atenderán los gastos de conservación que demanden el uso y administración de los mismos. El Poder Ejecutivo podrá transferir su uso de una repartición a otra pero en cada oportunidad en que quedaren sin destino, pasarán a la jurisdicción del Ministerio de Hacienda.

101.- Títulos justificativos del dominio. La cuestión que aquí se promueve es respecto a la reparti-

ción o dependencia que, de acuerdo con sus funciones específicas, le corresponde la tenencia de los títulos de propiedad de los bienes inmuebles.

El 23 de junio de 1901, el Poder Ejecutivo en acuerdo general de ministros dictó un decreto estableciendo que la custodia de los títulos de propiedad del Estado, estaba a cargo de la Junta de Administración del Crédito Público" la que abrirá un registro oficial para su movimiento". Se disponía también —artículo 2º y 3º—, que las oficinas públicas que tuvieran en su poder títulos de propiedades nacionales debían entregarlos a la Contaduría General de la Nación a efectos de que ésta cumplimentara el artículo 40º de la Ley 428, la que a su vez las giraría al Ministerio de Obras Públicas para que diera cumplimiento al artículo 15º inciso 12, de la Ley nº 3727 (censo de los bienes nacionales) quien los debía depositar en la Junta.

Otro antecedente interesante es el del decreto de fecha 18 de mayo de 1935, sobre operaciones constitutivas del Banco Central, en que en su artículo 3º in fine, dispone que los libros, registros y demás documentos del Crédito Público Nacional, Junta Autonoma de Amortización y Caja de Conversión, pasarían en propiedad a dicho Banco.

Por decreto acuerdo del 30 de diciembre de 1937, se modificó el decreto del 23 de junio de

1901, encargando del archivo a la Escribanía General de Gobierno.

Ahora bien; todas las disposiciones anteriores vulneran lo dispuesto en el artículo 10º de la Ley 3727, cuando habla de que "corresponde al Ministerio de Hacienda, todo lo relativo a la administración de los bienes".

Por eso que entendemos prudente la disposición del artículo 5hº de la Ley 12.961 —que repite textualmente la del artículo 36º, capítulo II, del comentado proyecto de contabilidad de Otto Bamussen—, y perfectamente encuadrado en la Ley 3727, cuando establece que "toda transferencia de dominio de bienes inmuebles, que ingresen o salgan del patrimonio del Estado, y todo cambio de destino, deberá comunicarse a la Contaduría General de la Nación, remitiéndole las escrituras públicas o los antecedentes que permitan las anotaciones del caso en el Registro de Bienes del Estado".

La ley de Contabilidad provincial nº 5017, determina en su artículo 9º que "los títulos, descripciones y planos de los inmuebles de propiedad de la Provincia, serán archivados en la Escribanía Mayor de Gobierno, donde se llevará un registro actualizado de los mismos. Una copia de estos instrumentos se remitirá a la Contaduría de la Provincia".

102.- Registro de los bienes del Estado. Entendiendo el Poder Ejecutivo que las distintas reparticiones integrantes de la Administación Nacional, habían procedido al recuento de sus bienes inmuebles, muebles y semovientes lo cual, debía considerarse como el punto de partida para el definitivo establecimiento de la Contabilidad Patrimonial del Estado; como que era indispensable organizar una dependencia que corriera con todos los trabajos inherentes al Censo de los bienes del Estado, en Acuerdo del 9 de mayo de 1938, autorizó al Ministerio de Obras Públicas para organizar una oficina central de "Registro de los Bienes del Estado", a fín de que confeccione los resúmenes definitivos de las unidades y valores de los bienes nacionales y tenga al día los movimientos de cargos y descargos contraloreando todos los inventarios.

De la lectura del texto de este decreto, se desprende que la Supeditación del Registro al Ministerio de Obras Públicas, no obedece sino al hecho de existir dos disposiciones que le son antecesoras en este aspecto: la Ley 3727, de organización de los ministerios, que en su artículo 15º, inciso 12, dice que corresponde al Ministerio de Obras Públicas, el "censo de los bienes nacionales"; y el decreto del 27 de julio de 1933, ordenándole que designe una comisión para que levante un censo de bienes inmuebles, muebles y semovientes de la Nación.

Porque, de no ser así, no justificamos la dependencia de una repartición como la que tratamos, del Ministerio de Obras Públicas. Ella debe pertenecer —bien lo dice Bayetto (78)— al Ministerio de Hacienda, en virtud de la índole de las funciones a desarrollar tan estrechamente vinculada al desenvolvimiento financiero del país como a que el texto de la comentada Ley 3727, en su artículo 10º es suficientemente claro al poner en la égida de este Ministerio cuanto concierne a la administración de los bienes del Estado.

Por ello que el Poder Ejecutivo volvió por la buena senda, al dictar el decreto nº6244, del 24 de agosto de 1943, por el cual se lo colocó bajo la dependencia de la Contaduría General de la Nación, en donde se desenvuelve en la actualidad.

Por ello que, a efectos que posibiliten su eficiente desenvolvimiento y dotarla de los elementos básicos para la tarea que le corresponde desarrollar —ya que las disposiciones legales sobre Inventario Permanente fueron parcialmente cumplidas; el censo del año 1937 sólo arrojó cifras aproximativas del acervo patrimonial de la Nación y las organizaciones implantadas en la materia en algunas reparticiones autárquicas no se ajustan al decreto nº92.146

---

(78) BAYETTO, op. cit. fascículo VI

del 30 de mayo de 1941, que en su artículo 2 º dispone la actualización del censo de 1937—,el Poder Ejecutivo, con fecha 3 de setiembre de 1946, dispuso por decreto que dentro de los 60 días de la fecha, todas las reparticiones y dependencias de la administración nacional, incluído las autárquicas, procedieran a remitir al Registro de Bienes del Estado, los valores del inventario levantado al 31 de diciembre de 1945, sobre los bienes inmuebles, muebles y semovientes de propiedad nacional, lo mismo que las Secretarías de Estado, reparticiones y dependencias de la administración que se hubieran creado con posterioridad a la fecha citada, que enviarán el inventario más próximo a la fecha aludida.

Por ello que, resulta elogioso que la Ley de Contabilidad, nº12.961 lleva incluído disposiciones como la del artículo 52º por el cual están sujetos a la jurisdicción del Ministerio de Hacienda los bienes inmuebles, para su administración, destino y registro corroborado por el hecho de que toda transferencia de bienes inmuebles deberá comunicarse a la Contaduría General de la Nación para sus anotaciones en el Registro de los Bienes del Estado (artº 54º).

En este sentido, la ley 5017, de Contabilidad en la Provincia de Buenos Aires, es más amplia, y determina, con claridad la ninoumbencia del Ministerio de Hacienda y Contaduría de la Provincia en

lo concerniente al control del movimiento patrimonial.

El artículo 5º dispone: "Queda a cargo del Ministerio de Hacienda la formación del inventario de todos los bienes inmuebles de la Provincia, distinguiendo los que están destinados a un servicio especial de los que no lo están e indicando los elementos necesarios para conocer en qué consisten esos valores y bienes", y el 6º que "cada Ministerio tomará las providencias necesarias para que las reparticiones dependientes de su departamento comuniquen el 31 de diciembre de cada año las variaciones que se verifiquen en el inventario de valores y bienes muebles, el cual deberá ser remitido a la Contaduría de la Provincia dentro de un término de 30 días a contar de esa fecha. Esta disposición comprende también a las reparticiones de la administración, autárquicas y empresas de carácter especial.

Por el artículo 7º, se extiende esa obligatoriedad a las municipalidades y por el 8º se encarga a la Contaduría de la Provincia que fije el procedimiento al que deberán ajustarse las reparticiones de la administración, autárquicas, de carácter especial y municipalidades para el control de las variaciones patrimoniales".

Volviendo al Registro de Bienes del Estado y al decreto 9278-946, según la información oficial, fueron llenados los recaudos de este decreto y los distintos organismos suministraron al Registro los valores del inventario, cuyos cuadros explicativos acompañamos en el capítulo precedente.

También ha sido motivo de su atención la reunión de los antecedentes que se refieren a subsidios acordados para la realización de obras, que de acuerdo al artículo 120 de la Ley 11.672 (edición 1943) son reversibles en caso de venta o cambio de los inmuebles, debiéndose anotar como medida alagadora, que la Contaduría General ha dispuesto que confeccione catálogos de las obras del Estado,

teniendo en cuenta la dependencia a que pertenecen y el tipo de las mismas.

103.- Gestión de los bienes inmateriales. En esta materia, existen distintas disposiciones tendientes a reglar lo concerniente a la gestión de valores como títulos, acciones, créditos, etc.

Relativo a títulos, todo cuanto a ellos afecta se realiza por intermedio del servicio del Tesoro.

En cuanto a los créditos es potestativo del Ministerio de Hacienda, según lo dispuesto en el artículo 10º de la Ley 3727 que le adjudica, entre otras cosas, todo lo relativo a la administración de los créditos.

La ley de contabilidad nº428 hacía expresa referencia a esta facultad del Ministerio de Hacienda, cuando en su artículo 75, al determinar el término para que los responsables entreguen el valor o importe de los cargos, hacía que vencido éste sin que se haya hecho efectivo el pago, la Contaduría pasaría al Poder Ejecutivo, copia legalizada de su resolución para que por conducto del Ministerio de Hacienda se transmitiera al agente fiscal que corresponda, a fin de que por vía de apremio se cobrara al interesado o sus fiadores; y en su artículo 80º al establecer que el Agente Fiscal o el Procurador del Tesoro, en su caso, pasarían cada tres meses al Ministerio de

Hacienda, una relación de las causas fiscales que conforme a esta Ley tengan a su cargo.

En el año 1938, el 5 de mayo, el Poder Ejecutivo dictó un decreto-acuerdo, centralizando en la Contaduría General de la Nación el control de las cuentas de todos los deudores morosos del Estado.

Sin embargo, y sin que implique desconocimiento de la facultad de Ministerio de Hacienda de intervenir en las operaciones crediticias que afecten al patrimonio, se han puesto en vigencia algunas disposiciones que alejan de su órbita algunos de los aspectos que presentan. Así, por ejemplo, el 2 de marzo de 1931, se dictó un decreto disponiendo que "en el Ministerio de Justicia se organizará un registro de los juicios en que el Fisco nacional sea parte, como actor o demandado" a cuyo efecto "a este Departamento le serán pasadas todos los expedientes en los que se ordene una acción o en los que se comunique la iniciación de una demanda contra el Fisco". El 7 de diciembre de 1932, también por decreto, se creó la Oficina de Asuntos Fiscales, "encargada del contralor en gestión, ante los Tribunales de la Capital Federal, Provincias y Territorios Nacionales, de los juicios en que la Nación sea actora o demandada" y poniéndola bajo la dirección inmediata del Procurador del Tesoro.

Indudablemente, la situación anterior persiste en la Ley de Contabilidad N°12.961, cuando pone en manos de la Contaduría General facultades generales de fiscalización, controlando la diligencia en la actuación de los procuradores fiscales durante la substanciación de las ejecuciones judiciales (artº 107).

104.- Gestión de efectos y especies. A juicio de Bayetto (79); estos términos tienen los siguientes significados:

a) Efectos, son los objetos de uso indispensable para el ejercicio de una actividad estatal como ser: moblaje, útiles, máquinas, vehículos, herramientas, etc. o sean bienes muebles destinados al uso más o menos perdurable;

b) Especies, en su acepción genérica, las cosas destinadas al consumo (alimentos) y los materiales y materias previas cuyo destino es el de ser posteriormente aplicados o transformados por la industria del Estado.

En cuanto a los semovientes, este autor entiende que deben asimilarse a los efectos, si se trata de animales de laber, y considerarse como especies si están destinados al consumo.

La Ley de Contabilidad anterior, se dedicaba preferente atención a este tópico, cosa que

---

(79) BAYETTO, op. cit. fascículo VI.

contrastaba con lo relativo a la gestión de bienes muebles e inmuebles. Pero, ello puede estar justificado, en este caso, por la índole de las cosas sujetas a control, que en virtud de su movilidad y mutabilidad, están sujetas a extravíos, pérdidas o transformaciones que dificultan su permanente comprobación.

De todo ello, nos ocupamos en el parágrafo 109.-

105.- Bienes muebles y semovientes fuera de uso. La Ley de organización de los ministerios nº3727, en su artículo 15º, inciso 13, dispone que compete al Ministerio de Obras Públicas, el "depósito, administración y venta de bienes muebles, y semovientes del Estado, fuera de servicio".

Esta cláusula de dicha ley, la conceptuamos atinada y ajustada a la realidad económico -administrativa de nuestro país. Nadie mejor que este Ministerio, para disponer de los locales propicios para cumplir con eficacia la finalidad asignada.

Sin embargo, esta disposición carece ción de aplicación, por lo cual el Poder Ejecutivo el 27 de julio de 1933, dictó un decreto encargando al Ministerio de Obras Púb icas la designación de una comisión "a fín de que levante un censo de los bienes inmuebles, muebles y semovientes de la Nación y estudie la organización de una dependencia que se encargue de las tareas a que se refiere la Ley 3727 en su artículo 15º, inciso 13".

En la práctica dicha cesión no se integró y, entonces, el Poder Ejecutivo resolvió por acuerdo del 31 de mayo de 1938, autorizar la cesión o venta por cada ministerio de los materiales o artículos en desuso, sin mediación del Ministerio de Obras Públicas.

Entendemos, sí, que las ventas que por este concepto el Estado realice deben supeditarse a licitación pública o remate, salvo caso especial, como el de tratarse de artículos de fácil descomposición o de un valor reducido, que podrá hacerse por licitación privada o directamente.

Así se lo ha entendido en la nueva Ley de Contabilidad nº12.961, en cuyo artículo 46º se dice que toda compra o venta por cuenta de la Nación se hará mediante licitaciónpública, si su valor accediera de $ 20.000,00 m/n. y en todos los casos cuando su valor supere los $ 100000,00 m/n.

La Ley 5017, de la Provincia de Buenos Aires es terminante a este respecto. En su artículo 65º, establece que "toda venta, transmisión o arrendamiento de valores y bienes muebles o inmuebles, de propiedad de la Provincia, excepto cuando por Ley se estableciese lo contrario, se hará en subasta pública debidamente anunciada, con especificación de la base, modo de pago y demás condiciones". Podrá prescindirse de la subasta pública, "cuando el valor de los bienes

no exceda de $ 1.000,00 m/n. y se trate de mercaderías o especies susceptibles de descomposición o deterioro".

XXI - EL CONTROL EN LA GESTION DE LOS BIENES

106.- Concepto del control aplicado a la administración pública. El desarrollo de las actividades financieras-patrimoniales del Estado, no puede quedar librado a la labor puramente ejecutiva de los encargados de realizarlas junto con los órganos que dirigen el desenvolvimiento de la administración, en su derrotero trazado por la Constitución y las normas básicas reflejadas en las leyes organizadoras de la actuación estatal en ella esquematizada, se encuentran aquéllos que la voluntad del legislador o de los hombles encargados de la conducción del país, han instituído en resguardo y fiscalización de los administrados.

No puede existir actividad administrativa sin la correspondiente garantía de que los principios que la cimentan, son cumplidos eficazmente, o que, en caso de que sean tergiversados voluntaria o involuntariamente, por ineficacia o incumplimiento de las normas rectoras, permitan cerciorarse de los errores o faltas, descubrirlas y subsanarlas en tiempo oportuno, permitiendo individualizar los factores motivantes y los agentes de la gestión que se han evadido del cumplimiento de los recaudos legales, por mala intención, negligencia culposa o error.

Es decir, entonces que la contabilidad administrativa y, por ende, la patrimonial, deben

crear los organismos de control permanente, a prieri, concomitantes o a posteriori, que faciliten en todos los casos el examen y crítica de la gestión de los administradores. Claro, que ppr la vastedad de las operaciones incluídas en la actividad patrimonial del Estado —por referirla a nuestro caso especial— hacen que la labor sea compleja y ardua y, a veces fuerza es reconocerlo, no se puede lograr sino dentro de ciertos límites que la incomprensión o las influencias tratan de empequeñecer.

Sin embargo, estas últimas posturas no pueden congeniar ni admitirse como imprescindibles en cualquier función del Estado y muy especialmente cuando se halla comprometida su solvencia financiera y patrimonial.

De allí, entonces, que los órganos de control, no sólo deben estar revestidos de formalidades legales y sanos principios doctrinarios, sino que deben cumplimentar algunos inexcusables requerimientos del agregado social, motor y desideratum de toda la actividad del Estado.

Por lo demás, mediante los organismos convenientes de control, se propenderá a la justificación de la conducta de los organismos público encargado de la gestión económica, o sea el grado de cumplimiento dado a las leyes financieras.

107.- Requisitos y finalidades. El contralor patrimonial debe ser:

a) extenso, de manera que abarque dentro de su ámbito, sus diversas manifestaciones;

b) completo, comprendiendo todas y cada una de las operaciones;

c) simultáneo, todo acto o hecho que implique una transformación del patrimonio debe estar registrado en sus diversas etapas: en forma preventiva, concomitante y con posterioridad al acto o hecho,

d) flexible, de manera de adaptarse a cualquier incorporación o transformación de bienes;

e) determinante de responsabilidades, permitiendo surgir en cualquier circunstancia el gestor causante de una disminución patrimonial indebida o una incorporación injustificada;

f) centralizador, es decir, que facilite la fiscalización por órganos administrativos dependientes de otros que comprendan la totalidad del movimiento patrimonial.

Basado en algunos conceptos vertidos por Aced y Bartrina (80) estimamos que mediante el control se debe arribar a estas conclusiones:

1ª) A la fiscalización del plan financiero-patrimonial de cada ejercicio establecido por el legis

---

(80) ACED y BARTRINA, op. cit.

leder en la ley anual presupuesto y otras leyes especiales como en decretos, disposiciones, resoluciones, etc. de los órganos constitutivos del poder administrador;

2º) Como lógica consecuencia, a la observación constante de los elementos formativos de la Hacienda pública: bienes, rentas, tributos etc. que componen su activo, y obligaciones que integran su pasivo;

3º) A que todo acto contable, financiero, patrimonial, se realice por medio de documentos que aseveren la operación, registrándola en libros que la clasifiquen y ordenen, reflejándolas en cuentas que faciliten su análisis;

4º) A que cualquier operación que se refiera al activo y pasivo de la hacienda pública, sea intervenida y ordenada e intervenida, respectivamente, por funcionarios distintos de los que la ejecutan;

5º) Que el manejo de los bienes del Estado esté a cargo de quienes garanticen su gestión personal con fianza suficiente;

6º) Que estos funcionarios estén obligados a rendir cuentas temporariamente del resultado de su gestión al organismo competente;

7º) Que se acuerde la publicidad mayor a todos los aspectos de la administración patrimonial;

8º) Que el resultado obtenido por la administración de los bienes, sea sometido a la aprobación de los organismos representativos de l pueblo.

108.- Clasificación del control patrimonial. El control aplicado al aumento, transformación, consumo y disminución de los bienes, ofrece gamas distintas que permiten intentar una somera clasificación del mismo atendiendo a su:

a) Oportunidad (preventivo
(Concomitante
(crítico

b) Implantación (local
(central

c) Aplicación (interno
(externo

109.- Control preventivo, concomitante y crítico. En general no puede hablarse de un concepto profundo y arraigado con motivo del control patrimonial. Si nos ajustamos a la Ley de Contabilidad advertimos que ella acuerda preferente atención al control financiero, estableciendo algunas disposiciones, escasas prácticamente destinadas al control del movimiento de bienes. Ello condujo a decir de que "nuestra Ley de Contabilidad n°428, adolecía respecto del control preventivo de fallas evidentes, al punto que parecía ignorar los tres períodos por los que pasaba el gasto: compromiso, liquidación y pago, confundiéndolo en uno solo; el pago"

El control preventivo, se manifiesta en diversas formas legislativas. Como por el artículo 4º de la Constitución nacional "el Gobierno Federal provee a los gastos de la Nación con los fondos del Tesoro Nacional formado por el producto de derechos de importación y exportación de la venta o locación de tie-

rras de propiedad nacional; de la renta de correos, de las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso General, y de los empréstitos y operaciones de crédito que decrete el mismo Congreso...", se percibe con toda claridad la competencia del Poder Legislativo en el ejercicio de este control previo, toda vez que a él le compete "fijar anualmente el presupuesto de gastos de administración de la Nación" (artículo 67, inciso 7º), íntimamente ligado a la actividad patrimonial del Estado, toda vez que entre los recursos, figurará el producido de los bienes de su pertenencia locación, venta, etc. y entre los gastos, los que incumban a nuevas adquisiciones y al mantenimiento y conservación de los existentes.

Además, posee otras facultades, entre las que nos interesan la del artículo 67º, inciso 3º "contraer empréstitos de dinero sobre el crédito de la Nación" cuyo producido puede estar destinado al aumento de los bienes patrimoniales", inciso 4º "disponer uso y enajenación de las tierras de propiedad nacional", inciso 16º "proveer lo conducente a la prosperidad del país, al adelanto y bienestar de todas las provincias..., promoviendo la industria, la inmigración, construcción de ferrocarriles..."; la del in

ciso 27, "ejercer una legislación exclusiva en todo el territorio de la Capital de la Nación, y sobre los demás lugares adquiridos por compra o cesión en cualquiera de las provincias, para establecer fortalezas, arsenales, almacenes u otros establecimientos de utilidad nacional".

El control concomitante, es realizado por el Congreso y por la Contaduría General de la Nación. El Congreso, puede formarse una idea cabal del movimiento del patrimonio durante el ejercicio financiero, toda vez que "cada una de las cámaras puede hacer venir a su Sala a los Ministros del Poder Ejecutivo para recibir las explicaciones e informes que estime corresponder" (artículo 63 de la Constitución).

En cuanto a la Contaduría General, se tratan en el parágrafo 111.

El control crítico está a cargo del Congreso, pues a él compete (artículo 67, inciso 7º) "aprobar o desechar la cuenta de inversión".

En los regímenes donde el Tribunal de Cuentas actúa separadamente de la Contaduría, a éste también le alcanza esa función crítica. (parágrafo 112)

110.- Control local. La anterior Ley de Contabilidad nº 428, poseía distintas disposiciones tendientes a consolidarlo, pero que resultaban insuficientes al carecer del resguardo que fijaba su evidente dedicación que prácticamente se había traducido en una aplicación fragmentaria y rudimentaria de sus principios,

que conducía a pensar que el control local no existía

Entre otros los artículos institutivos de control local patrimonial:

Artº 8º), por el cual toda entrada o salida de efectos y especies constará del correspondiente asiento o partida en los libros manuales o diarios de las respectivas oficinas.

Artº 10º), "dichos libros principiarán el 1º de enero con el resultado del balance e inventario del año anterior y se cerrarán al 31 de diciembre, también con el respectivo balance".

Artº 11º), Los jefes de oficinas, al encargado de su administración, lo hará bajo inventario.

Artº 14 y 15º, Los encargados de la administración de efectos y especies son responsables de las especies cuya percepción les esté encomendada, lo mismo que por aquellas que entregan indebidamente.

Artº 32, Los encargados de la guarda, conservación y empleo de los efectos y especies prestarán juramento y darán fianza suficiente.-

En la nueva Ley de Contabilidad, Nº 12.961, este control se manifiesta a través del contenido de los siguientes artículos:

Artº 16, por el cual toda compra o venta por cuenta de la Nación, así como toda convención sobre trabajos o suministros de especies, se harán por regla general previa licitación pública si su valor excediera

de $ 20.000,-- m/n.

Artº 50.- autorizando al P.E. a reglamentar los requisitos básicos por los cuales se deben regir las adquisiciones;

Artº 57.- Todas las reparticiones del Estado registrarán en cuentas que permitan su verificación, las operaciones relativas a la gestión del patrimonio.

Artº 60, determinando que la "contabilidad de la gestión patrimonial registrará las modificaciones que se verifiquen en las existencias patrimoniales del Estado;

Artº 61, "La contabilidad de responsables registrará las cargas y descargos por efectivo, valores y especies".

Artº 83, definiendo al responsable como toda entidad, funcionario, empleado o persona obligada a rendir cuenta de dinero o bienes, en forma documentada o comprobable de su gestión.

Artº 86, por el cual las reparticiones o encargados de hacer compras o efectivos gastos, no podrán comprometer suma alguna que no tuviere crédito disponible en la partida pertinente del presupuesto bajo la responsabilidad personal del funcionario que lo autorice.

111.- Control central. La Ley de Contabilidad nº 428, no había descuidado la fiscalización del movimiento de efectos y especies, mediante medidas que

llamaríamos centralizador de esta actividad.

Los artículos 12 y 13 establecían que mensualmente se practicarían en las oficinas recaudadoras el respectivo balance, con intervención de las personas o funcionarios que designara el Poder Ejecutivo "quienes verificarán si los saldos o existencias están conformes con el balance, y que si se encuentran diferencias deberán comunicarla al P.E. y a la Contaduría General."

El artículo 27 fijaba la obligación de que toda entrega de especies, efectos u otras pertenencias de la Nación, se haría por las oficinas encargadas de su administración en virtud de la orden correspondiente firmada por el residente o vicepresidente de la República en su caso, y por el respectivo ministro con intervención de la Contaduría General.

Estas disposiciones se complementaban por la del artículo 87, que mandaba rendir cuentas en el mes de enero de cada año a la Contaduría General, a los encargados de administrar ventas, especies o efectos pertenecientes a la Nación.

Entre las disposiciones reglamentarias se hallan las comprendidas en el decreto-acuerdo del 30 de junio de 1913, que por su artículo 6º obliga a todas las reparticiones a remitir a la Contaduría General de la Nación, copia del inventario

general y periódicamente, balances de entradas y salidas y, las del Acuerdo del 9 de mayo de 1938, creativas del "Registro de los Bienes del Estado", para que confeccione los resúmenes definitivos de las unidades y valores de los bienes nacionales y mantenga al día los movimientos de cargos y descargos.

Bayetto (82) entiende que estas prescripciones se desvirtúan en la práctica, por lo que aconseja la adopción del siguiente plan:

1º) Medidas previas:

a) Centralización de las compras;

b) Unificación de efectos y especies; tarifas permanentes de valores;

c) Carácter y división de los responsables;

2º) Mecanismo del control centralizado en la Contaduría General:

a) Cargo inicial;

b) Documentación del movimiento ulterior entre responsables;

c) Documentación del movimiento interno: consumo, transformación, aplicación y pases de categoría.

d) Verificación y registro sintético de los movimientos por la Contaduría General;

e) Rendición anual de cuentas;

---

(82) BAYETTO, op. cit. fascículo VI

f) Arqueos, inventarios de verificación, etc.Archivo de las contabilidades locales de especies.

En la Ley de Contabilidad Nº 12.961, se han contemplado diversos aspectos de este control, aunque no se menciona a órdenes de entregas de efectos y especies, sino solamente a entrega de fondos (artículo 32 y siguiente).De acuerdo con el Artº 62 inciso a), corresponde a la Contaduría General "inspeccionar los servicios de contabilidad de las dependencias de la administración nacional y entidades descentralizadas" situación ésta que se robustece por la facultad conferida de establecer fiscalías permanentes en las reparticiones o entidades descentralizadas y realizar todos los actos que sean necesarios para llevar su cometido (artº 81).

Por lo demás, la Contaduría General llevará las cuentas de sus responsables directos, y las direcciones de administración u oficinas de contabilidad de la administración, la de sus responsables internos (artº 61), compitiendo a aquél organismo la fiscalización y vigilancia de todas las operaciones financieras y patrimoniales del Estado, en cuanto a su legalidad, teniendo a su cargo, administrativamente, el examen, liquidación y juicio de las cuentas de inversión, recaudación y distribución de los caudales, rentas, especies u otras pertenencias de la Nación o

confiadas a la responsabilidad del gobierno nacional (artº 76), y estando los responsables obligados a rendir mensualmente, cuenta universal de su gestión (artº 87).

112.- Control interno y externo. Dentro de esta clasificación, el interno, es el que hemos tratado en el parágrafo anterior.

Pero, además de aquellos, aquí queremos agregar una forma de control interno vigente en el orden nacional: las direcciones de administración. Fueron creadas por acuerdo de fecha 14 de julio de 1931, el cual les impone la obligación de organizar en cada una, la Sección Contabilidad, que, entre otras funciones, tiene la del movimiento de especies para lo cual llevará la contabilidad patrimonial.

Por decreto del 10 de febrero de 1932, se aprueba el plan de contabilidad para dichas direcciones y por resolución ministerial del Ministerio de Relaciones Exteriores y Culto, se constituye la contabilidad de contralor sobre la entrada y salida de caudales, en efectivo, letras o valores de cualquier especie y concepto.

Por decreto del 24 de junio de 1936, en su artº 3º, dispone que las direcciones de Administración, practicarán las operaciones de cargo y descargos en su contabilidad patrimonial, de efectos, útiles productos, etc.y por el artº 61 de la Ley 12.961, se les encomienda llevar las cuentas de los responsables

internos.

El control externo, se vió, considerándolo a priori y a posteriori concurrente en el parágrafo 109 en su faz puramente legislativa. También es ejercido por los tribunales de cuentas, que en el régimen federal, no es un órgano independiente pués la Contaduría General "tiene a su cargo administrativamente, el examen, liquidación y juicio de las cuentas de inversión, recaudación y distribución de los caudales, rentas, especies u otras pertenencias de la Nación o confiadas a la responsabilidad del gobierno nacional según lo dispone el artículo 76 de la Ley 12.961, configurándole atribuciones similares a las del artículo 52 de la Ley 428.

Es decir, entonces, que en un solo organismo se refunden dos tipos de controles bien definidos: uno interno y otro externo, suprimiéndose una instancia en el juicio de cuentas y resultando que la entidad fiscalizadora carece de la independencia necesaria para pronunciarse sobre los actos del P.E., puesto que su dependencia de éste es absoluta y equiparable a la de cualquier repartición (83).

Los Tribunales de Cuentas, son instituciones cuya existencia se remonta a la antigüedad. En Grecia, por ejemplo, había un Tribunal de los Logistas,

---

(83) BAYETTO, op. cit.

formado por contadores elegidos por el pueblo, que ejercía el control de la hacienda del Estado, y cuyas funciones eran de carácter:

a) Constitucional, fiscalizando los actos administrativos del Poder Ejecutivo, a los cuales podía observar; informaba al Parlamento.

b) Jurisdiccional, examinando las cuentas de agentes administrativos, de los que habría juicio: definitivo, de responsabilidad y especiales;

c) Administrativa, referente a su régimen interno.

En Italia, la Corte de Cuentas por ley nº 800 del 14 de agosto de 1862, poseía la facultad de controlar y juzgar la administración de los bienes del Estado y la conducta de los gestores, pudiendo realizar inspecciones a los depósitos, almacenes, etc.

Por lo tanto, en este país se aprecia un dual control externo: por la Corte de Cuentas, con las funciones enunciadas, y por el Parlamento, en el examen de la cuenta general.

En nuestro país, las provincias de Córdoba y Buenos Aires, poseen tribunales de Cuentas.

En esta última provincia, el examen de la gestión de los administradores, es realizado en primer término por la Contaduría de Provincia, competiendo al Tribunal su revisión y juicio definitivo. Por el artº 108 de la Ley 5017, "la Contaduría de la Provincia" ejercerá la fiscalización y control, de todas

las operaciones administrativas relacionadas con la percepción e inversión de las rentas públicas", y por el 112 fiscaliza la administración de los bienes pertenecientes a la Provincia.

Por el artículo 121,"las reparticiones, empresas, y establecimientos públicos de la Provincia, inclusa las entidades autárquicas, y de carácter especial presentarán las cuentas de su administración, cada tres meses, directamente a la Contaduría de la Provincia, sin perjuicio de las inspecciones jurídicas de libros, antecedentes y archivos que esta pudiese ordenar", y en los artículos siguientes se reglamente lo concerniente a la fianza, plazos para las rendiciones, mora, observaciones, etc.

En cuanto al Tribunal de Cuentas, funciona bajo la dependencia directa del Poder Ejecutivo, y en la Constitución de la Provincia, figura en la Sección Cuarta "Poder Ejecutivo", y en la ley de presupuesto, como una dependencia del Ministerio de Hacienda, Economía y Previsión.

Está integrado por un presidente,abogado y cuatro vocales contadores públicos, que de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 147 de la Constitución son inamovibles y nombrados por el Poder Ejecutivo con acuerdo del Senado, pudiendo ser enjuiciados y removidos,Las atribuciones del Tribunal son las siguientes :

1º) Examinar las cuentas de percepción e inversión de las rentas públicas, tanto provinciales como municipales, aprobarlas o desaprobarlas y en este último caso, indicar el funcionario o funcionarios responsables, como también el monto y la causa de los alcances respectivos;

2º) Inspeccionar las oficinas provinciales o municipales que administren fondos públicos y tomar las medidas necesarias para prevenir cualquier irregularidad en la forma y con arreglo al procedimiento que determine la Ley.

En el orden nacional, en el anteproyecto de Ley de Contabilidad presentado por Bayetto, se implantaba un régimen similar al italiano a que nos hemos referido. En cambio, en el proyecto Rasmussen, que dió lugar a la Ley 12.961, se persistía en el sistema actual al disponerse en el capítulo IV, artículo 2º que" los miembros de la Contaduría, reunidos en acuerdo constituyen al tribunal de cuentas" y por el 11 que la oposición del tribunal previniendo cualquier acto o medidas que viole, contravenga o altere un precepto legal o reglamentario, en forma que afecte al tesoro nacional, revistirá las siguientes formas: reparo administrativo ; observación legal y dictamen o ponencia.

IV - LAS REPARTICIONES AUTARQUICAS

113.- Concepto general. Las reparticiones autárquicas son entidades sujetas a una mayor o menor "ligazón" financiera con el Estado General, desde el punto de vista de sus recursos, pero siempre supeditadas al superior contralor del Poder Administrador, según se desprende, en el orden nacional, del artículo 86, inciso 1º de la Constitución que fija entre las atribuciones del Presidente de la Nación la de tener "a su cargo la administración general del país" y en el orden provincial, por ejemplo la de la Provincia de Buenos Aires, que en su Constitución, artículo 132, establece, entre las atribuciones del Poder Ejecutivo, la de ser el jefe de la administración de la Provincia.

Las autárquías administrativas surgen de la conveniencia de separar del organismo central los servicios públicos especiales y que generalmente se costean con recursos provenientes de la prestación de ese mismo servicio. En su concepción general, la autarquía en lo administrativo es correlativa de autonomía en lo político y a sido definida como "toda persona jurídica pública que dentro de los límites del derecho objetivo y teniendo capacidad para "administrarse" a sí misma, es considerada respecto del Estado como uno de sus órganos, porque el fín que ella se propone es la realización de sus propios intereses, que son también intereses del Estado mismo(84)

(84) BIELSA, op. cit.

De aquí surgen diversos caracteres y que son:

1º) Su administración es "indirecta" del Estado;

2º) No está subordinada jerárquicamente a ningún otro órgano administrativo;

3º) Ejerce funciones del Estado;

4º) Ejerce funciones propias;

114.- Autonomía financiera. No sólo comprenden las entidades autárquicas, la afectación de los recursos y la determinación de todos los gastos en un solo presupuesto, sino también una relativa independencia de la gestión financiera: la ejecución de ese presupuesto, sin intervención del poder central, excepto el contralor superior o rendición de cuentas (contralor administrativo) y la aprobación del presupuesto y de la cuenta de inversión (contralor legislativo)(85).

Los recursos y gastos, en nuestro régimen federal se consignan en el presupuesto general, como una lógica derivación del principio de la universalidad. Pero, dado el carácter singular que ellas inviaten, no consten conjuntamente con las demás reparticiones o dependencias, sino en forma separada.

Ello no vulnera esa regla financiera, porque si bien se pretende saber cuánto se percibe y cuánto gasta el Estado, así se lo conoce cabalmente de ducir el producido de cualquier servicio.

Los actos por los cuales se revela la autonomía financiera de los entes autárquicos, si bien no están determinados en ninguna disposición legal, surgen del análisis de las características que ellas presentan en su generalidad y que se pueden traducir de la siguiente forma:

1º) Preparación y proyecto de su presupuesto;

2º) Ejecución directa que se refleja:

a) por las adquisiciones, no sujetas a aprobación previa del Poder Ejecutivo.

b) Licitar y adjudicar a motu propio;

c) demandar y defenderse ante la justicia en razón de su personalidad jurídica.

115.- Actos de gestión patrimonial. Dentro de esta índole de disposiciones administrativas, caben destacar diversas manifestaciones que se traducen por adquisiciones a título oneroso determinados en sus leyes orgánicas, en las leyes especiales y en las leyes de presupuesto anual fijándose el grado de capacidad de estas entidades, especialmente en lo que respecta a la adquisición de inmuebles, por compraventa, permuta, donación o legado. Pero en ellas existe una mayor, menor o nula intervención del Poder Ejecutivo, por lo cual los casos que se presentan se pueden reducir a estos tres (86)

---

(86) BIELSA, op. cit.

1º) Adquisición de inmuebles sin intervención del Poder Ejecutivo, lo cual se justifica si la especie objeto de adquisición afecta exclusiva y directamente al servicio administrativo de la entidad, como en el caso del Banco de la Nación, Banco Hipotecario Nacional y Caja de Ahorro Postal, que pueden adquirir directamente los inmuebles necesarios para instalar su administración; y por la naturaleza misma de la gestión administrativa cuando esa clase de actos tendientes a la adquisición de inmuebles, se supone en la actividad propia de la entidad (Banco Hipotecario Nacional).

2º) Adquisición de inmuebles y otros actos de disposición, en condiciones determinadas. Una forma de autorización legal particular es la que consiste en reglar ciertos actos que conciernen a las operaciones que afectan a la constitución o extensión de la entidad.

3º) Adquisiciones con autorización del Poder Ejecutivo. Usando un símil, se las ha comparado en estos casos, a la situación jurídica del menor emancipado.

Otra forma de adquisición de la propiedad es por legado o donación, respecto de cuyas situaciones no se presentan mayores inconvenientes, salvo cuando se hacen con cargo o bajo condición.

116.- Gobierno del patrimonio. Las entidades autárqui-

cas, poseen en la legislación que las rigen, normas a que deben acondicionar su actividad en lo relativo a la disposición de sus bienes, veremos brevemente alguna de ellas.

1º) Universidades. Respecto de ellas, existen disposiciones en sus estatutos —sometidos a aprobación del Poder Ejecutivo—, que establecen cuestiones relativas a su patrimonio, uso, enajenación, etc.

El estatuto de la Universidad de Buenos Aires, en su artículo 97, determina cuáles son los bienes que forman su patrimonio, compuesto por el Fondo Universitario, bienes inmuebles, muebles e inmateriales que en virtud de ley o a título gratuito u oneroso pasen al dominio de la Universidad, lo mismo que las colecciones científicas, bibliotecas, publicaciones, y demás bienes que tengan las facultades, institutos, establecimientos y dependencias.

En su artículo 98 se prohibe la enajenación de inmuebles afectados a la enseñanza sin autorización del Poder Ejecutivo y el 99 ordena que anualmente se levante un inventario general y tasación de los bienes.

2º) Consejo Nacional de Educación. Por la Ley Nº 1.420, en su artículo 57, inciso 22), se le faculta a administrar sus propiedades inmuebles y se lo autoriza a la construcción de edificios para escuelas u oficinas de la educación común y compraventa de bienes

raíces con dicho objeto, requiriéndose para su validez —según el artículo 54 inciso 24)—, la aprobación previa del Poder Ejecutivo.

3º) Dirección de Parques Nacionales. La Ley 12.103, en su artículo 8º dice que tendrá a su cargo la administración y contralor de los parques nacionales, declarándose bienes del dominio público las tierras de propiedad fiscal situadas dentro del perímetro de cada parque o reserva (artº 15). La Ley, hace una extensa nómina de las atribuciones que les son exclusivas, entre las cuales está la del inciso j) del artículo 16, referente al censo de la población, movimiento y riquezas de los parques y reservas. Entre los recursos, está el de la venta y arrendamiento de tierras fiscales (artº 18 inciso e) y el producido del arrendamiento de locales fiscales (artº 18, inciso j).

4º) Dirección General de Vialidad. Por la Ley Nº 11.658 está facultada para administrar los bienes e instalaciones que le pertenecen (artº 6º) y por Ley 12.625, su fondo se forma, entre otros, por el producido de venta o locación de las fracciones sobrantes de inmuebles expropiados para caminos y obras anexas, y el 60% del fondo de vialidad se destinará a caminos nacionales (artº 19).

5º) Banco de la Nación Argentina, entre otras cosas puede adquirir directamente muebles, siempre que estén afectados al servicio administrativo de la en

tidad (artº 13 de la Ley Orgánica 4507).

6º) Yacimientos Petrolíferos Fiscales. Por el artº 9º de la Ley 11.668, sus yacimientos, destilerías y oleoductos son inalienables.

117.- Control patrimonial preventivo. Las reparticiones autárquicas, si bien lo son en cuanto a la disponibilidad de sus bienes, respecto de los cuales pueden o no requerir autorización del Poder Ejecutivo están supeditados al control administrativo o legislativo que se traduce en sus tres clásicas formas: previo, concomitante y a posteriori.

El control previo es fundamentalmente ejercido sobre su presupuesto. Hasta el año 1935, se vulneró el principio de la universalidad del presupuesto, pues su cálculo de recursos y gastos se mantenía ajeno al que se formulaba anualmente para la administración de la Nación. A partir del presupuesto sancionado ese año para el de 1936, se dispuso que los presupuestos de la reparticiones autónomas se someterían por el Poder Ejecutivo "a la aprobación del Honorable Congreso, a cuyo efecto serán presentados cada año juntamente con el proyecto de presupuesto de la Nación, como Capítulo anexo, debiendo incorporarse este artículo a la Ley permanente".

De aquí se desprende, por una parte, el control legislativo, y, por la otra, el del P.E., a cuya consideración se someten, una vez elaborados por las

entidades autárquicas y quien decide a la postre sobre el monto de los recursos y gastos para su inclusión en el presupuesto general.

El Poder Ejecutivo, no limita su control a priori en este único aspecto, sinoque también se extiende con relación a la disposición de ciertos bienes, especialmente inmuebles, contemplados en las leyes orgánicas (Universidad de Buenos, por ejemplo que se prohibe por su estatuto de enejenación de bienes inmuebles destinados a la enseñanza).

118.- Control concomitante. Puede ser ejercido por el Congreso en virtud de la facultad que le confie el artículo 63 de disponer la concurrencia al mismo de los ministros del Poder Ejecutivo.

En la faz administrativa, es realizado por la Contaduría General de la Nación, en virtud de la disposición general del artículo 76 de la Ley nº 12.961, por el que "tiene a su cargo, administrativamente, el examen, liquidación y juicio de las cuentas de inversión, recaudación y distribución de los caudales, rentas, especies u otras pertenencias de la Nacion" y del artículo 77, por el cual "la Contaduría General requerirá la presentación de las cuentas en la época y forma que estime adecuadas, y podrá recabar los datos informes y documentos que juzgue necesarios".

En el Acuerdo del 22 de octubre de 1923, por el artículo 1º encomienda la fiscalización

sobre especies u otros pertenecientes del Estado, que administren las reparticiones autónomas, será ejercida por interventores permanentes, delegados de la Contaduría General de la Nación.

Bayetto (87) propugna para que este control sea efectivo, con la implantación de las siguientes medidas:

1º) La presencia de síndicos encargados de seguir la gestión en representación del Poder Ejecutivo.

2º) La existencia de un órgano central (contolaría) ubicado en el Ministerio de Hacienda, encargada de orientar y centralizar la acción de los síndicos.

La Ley de Contabilidad de la Provincia de Buenos Aires, nº 5017, posee mayor claridad que la nacional en este aspecto. Deben llevar su contabilidad de acuerdo con la de la Contaduría de la Provincia (artículo 106), quién ejerce fiscalización y control de todas las operaciones administrativas relacionadas con la percepción e inversión de las rentas públicas (artº 108), como también sobre los libros, antecedentes y archivos de las reparticiones autárquicas, que presentarán cada tres meses las cuentas de su administración aquel organismo (artº 121).

---

(87) BAYETTO, op. cit.

Por lo demás, la Contaduría de la Provincia tiene, en cada repartición autárquica contadores fiscales, que actúan en carácter de delegados, con funciones amplias de fiscalización financiero-patrimonial.

119.- Control a posteriori. Debe ser ejercido por el Congreso y el Poder Ejecutivo.

El Congreso, porque a él llegan por conducto de los ministros del Poder Ejecutivo, junto con la memoria detallada del estado de la Nación, relativa a los negocios de sus respectivos departamentos, (artº 90 de la Constitución Nacional), la de las reparticiones autárquicas que de ellas dependen. Pero es éste un trámite meramente formal por cuyo conducto, por demás simple, no se contribuye al estudio mesurado y completo de la actividad de estas entidades.

Indudablemente falla el órgano competente, de que carece el régimen federal en la materia, que podría disponer de esta clase de estudios: el Tribunal de Cuentas, independiente de la Contaduría General.

La Contaduría General dispone para este control de elementos similares a los enunciados: memorias, balances, estadísticas, que casi todas las leyes orgánicas disponen le sean elevados.

En la Provincia de Buenos Aires, este control es más amplio y seguro, por cuanto, al cierre del ejercicio, deben remitir a la Contaduría de la Pro-

vincia, los libros de su manejo.

V - RESPONSABILIDAD DE LOS GESTORES

120.- Fundamento jurídico y clases de responsabilidades.

El fundamento de la responsabilidad está en la violación de un deber cumplido (88). Porque tiene ante sí un conjunto de normas y deberes que no debe dejar de cumplir so pena de dar origen a su responsabilidad y sanción consiguiente dentro de la órbita del derecho público o privado, ya sea que viole la contitución o las normas del derecho penal o administrativo, en el primer caso, el Código Civil, en el segundo.

En general, el funcionario está sometido a una triple responsabilidad: civil, penal y administrativa, según la índole de la transgresión, supeditado a una sanción correlativa; civil, cuando afecta a su patrimonio; penal, cuando conmueve a sus derechos personales (en primer término, el de la libertad) administrativa, cuando lo alcanza en sus derechos de funcionario.

1º) Responsabilidad penal, comprende dos categorías:

a) Delitos que sólo se pueden cometer por los funcionarios o empleados, por ejemplo, malversación de caudales públicos (art.º 260 del Código Penal);

b) Hechos que cometidos por funcionarios públicos son delitos (pasividad, inacción, etc.).

---

(88) BIELSA, op. cit.

2º) Responsabilidad civil. El Código Civil es explícito en estos casos. El artículo 1.1[illegible] fija la regla general en este punto, al prescribir que "todo el que ejecuta un hecho, que por su culpa o negligencia ocasiona un daño a otro, está obligado a la reparación del perjuicio"; y el 1.112, que "los hechos y omisiones de los funcionarios públicos, por no cumplir sino de una manera irregular las obligaciones legales que les están impuestas, son comprendidos en las disposiciones de este título".

La responsabilidad civil posee dos elementos constitutivos: daño jurídico (el cumplimiento irregular de las obligaciones legales impuestas); y culpa, (violación de un deber jurídico).

3º) Responsabilidad Administrativa, o sea, que concierne a la responsabilidad del funcionario con respecto a la administración. El Estado, para exigir el cumplimiento del deber, se vale de la pena disciplinaria, cuyo conjunto forma el derecho disciplinario de la administración cuyo ejercicio constituye el poder disciplinario a cargo del superior jerárquico.

121.- La responsabilidad del que maneja efectos y especies. No existe duda alguna de carácter legal, que impida la clara interpretación de las normas tendientes a fijar con precisión, a qué suerte está sometido quien en la administración de bienes del Estado, no pone el celo y la probidad requeridas. En este as-

pecto, es donde la Ley de Contabilidad anterior, Nº 428 —que comentaremos primeramente— se ofrecía más amplia e inequívoca, abarcando con junta precisión las formalidades y condición en que se encuentran estos funcionarios.

Y no podrían ser de otra manera, por cuanto se trata de una actividad vital para el país, a la que van destinadas ingentes sumas de dinero que el fisco obtiene mediante exacciones. Son, en realidad, todos los poderes de Estado quienes se encuentran afectados por esta administración, y el pueblo del país, quien contribuye económicamente a la formación de los recursos que el derecho presupuestario admite, en su integración financiera.

En aquella Ley de Contabilidad —a la que retornamos—, había referencias a las responsabilidades por el manejo de especies, en los artículos 14 y 15. Por el primero, se establecía que los encargados de la administración de especies o efectos pertenecientes a la Nación, eran responsables de las especies cuya percepción les estaba encomendada; y el segundo, que eran igualmente responsables por las especies que entregaren indebidamente, esto es, sin la orden correspondiente. En caso de alegar substracción o pérdida, sólo se aceptaba el descargo, cuando probaban que habían sido por causa fortuita y que tomó las precauciones prescriptas por leyes y reglamentos.

Además de esta responsabilidad por la administración propiamente dicha, que llamaríamos concurrente con la gestión, existía otra forma que corrobora la anterior y la fortalecía. Es la rendición de cuentas, y también la fiscalización que organismos como Contaduría General están facultados para realizar. El artículo 87, de la Ley comentada, fijaba para los administradores de efectos y especies, la obligatoriedad anual, de rendir cuentas, durante el mes de enero, pudiendo el Poder Ejecutivo ordenar cualquier tiempo el examen periódico de parte de la cuenta.

Como complemento de este cuadro de responsabilidades durante y a posteriori del manejo de efectos y especies, existía la otra, a manera de garantía económica constituída en respaldo de eventualidades emergentes de toda administración: la fianza. El art° 92, exigía a los encargados de la guarda, conservación e empleo de efectos o especies pertenecientes a la Nación que antes de entrar en ejercicio de sus funciones, prestaran juramento y dieran fianza para responder a los cargos que contra ellos resultare de su administración. El manejo de bienes implicaba en todos los casos, la constitución de una fianza que llevaba implícita la garantía personal del que lo efectúa.

En la Ley 12.961, ha cambiado la ri- sonomía de las prescripciones glosadas pues, en razón de verdad, no existen cláusulas expresas referidas a

quienes manejan efectos y especies, sino que son más bien de carácter general.

El art° 61, establece las condiciones de la contabil dad de responsables, la que debe registrar los cargos y descargos por efectivo, valores y especies, siendo la Contaduría General quien llevará las cuentas de los responsables directos, y las direcciones de administración u oficinas de contabilidad de la administración, la de sus responsables internos. Es competencia también de este organismo la fiscalización y vigilancia de las operaciones patrimoniales del Estado, teniendo a su cargo administrativamente, el examen, liquidación y juicio de las cuentas de inversión, recaudación y distribución de las especies u otras pertenencias de la Nación (art° 76).

El art° 83 define al responsable, entendiendo por él a toda entidad, funcionario, empleado o persona obligada a rendir cuenta de dinero o bienes percibidos, invertidos o administrados por cuenta de la Nación o bajo la responsabilidad de ésta, quienes están obligados a rendir cuenta, documentada o comprobable de su gestión ante la Contaduría General de la Nación, en el plazo, que el art° 87, fija, de un mes, salvo cuando cesare en sus funciones, que el plazo lo determina la Contaduría General o cuando falleciere, que la cuenta la formará de oficio la repartición respectiva, con intervenciónde un contador fiscal y de los derechos ha-

bientes del fallecido o sus representantes dentro del plazo que se les fije (artº 89).

Este requisito de la presentación de rendiciones de cuentas puede ser reemplazado, con respecto a determinadas administraciones, en particular de carácter comercial o industrial situadas en puntos lejanos, con la presentación formal de la rendición de cuentas, por verificaciones "in situ" (artº 88, inciso c).

Estas disposiciones están complementadas por las del Artículo 86, según el cual "las reparticiones o encargados de hacer compras o efectuar gastos, no podrán comprometer suma alguna que no tuviere crédito disponible en la partida pertinente del presupuesto bajo la responsabilidad personal del funcionario que lo autorice".

Como complemento de estas disposiciones puramente administrativas están las del Código Penal, a que hemos hecho referencia anteriormente, destacándose la aplicable a la gestión de los bienes, del artº 260, que califica como incursos en el delito de malversación, a los funcionarios públicos que dieren a los efectos por ellos administrados, una aplicación distinta a la señalada por el destino que se le ha asignado como también a los que sustrajeren en su provecho o facilitaren por imprudencia, negligencia, inobservancias de los reglamentos o incumplimiento de los deberes del cargo, la substracción por terceros.

142.- La contabilidad y la responsabilidad. La contabilidad no es sólo un conjunto de normas mediante las cuales se puede percibir el desenvolvimiento de una hacienda pública o privada, conociendo las causas que originan sus aumentos, transformaciones o disminuciones, sino que también está encaminada a la precisión de aquellas circunstancias que, ajenas al movimiento económico financiero de una entidad pública o privada y encuadradas en los límites punitivos que involucra el derecho penal, conspiran contra su solvencia.

Hemos señalado que, precisamente y en el orden estatal, uno de los derroteros de la contabilidad administrativa era la de justificar la conducta del organismo público encargado de la gestión patrimonial, que necesita rodear su actividad de elementos evidentes de acierto y probidad.

ara ello es necesario pruebas, que únicamente proporciona la contabilidad con su mecanismo inagotable de demostraciones concluyentes con los imborrables rastros que de todas funciones económica registra, con las pruebas irrefutables que pródigamente ofrece y con su disposición para la publicidad (89).

Así lo ha entendido el legislador. Al sancionar la anterior ley de Contabilidad, Nº 428, había incluído en su texto, lo mismo que en algunas leyes especiales destinadas a la creación de entes autár

---

(89) ACED y BARTRINA, op. cit.

quicas, disposiciones sobre manejo de libros, documentos, etc. encaminados a afianzar la confianza que debe presentar toda gestión de efectos y especies.

El artículo 8º prescribía que de toda entrada o salida de efectos y especies constara del correspondiente asiento o partida en los libros manuales o diarios de las respectivas oficinas, como que eldocumento que estas oficinas dieran a los interesados como constancia del recibo, debe hacer referencia a la partida o asiento del libro con expresión de la foja y fecha.

El artículo 9º, que los libros se foliarían y rubricarían y el artículo 10º, que principiarían el 1º de enero con el resultado del balance o inventario del mes anterior y se cerrarían el 31 de diciembre, también con el respectivo balance.

En esta enunciación de disposiciones contables, citaremos también por sus finalidades simulares, la del acuerdo del 14 de julio de 1931, instituyendo las direcciones de Administración creándose una Sección Contabilidad y dándosele las normas a que deberé ajustarse en lineamientos generales, que luego se particularizan a raíz del decreto de febrero 10 de 1932, aprobatorio del plan de contabilidad para dichas direcciones.

La Ley de Contabilidad actual, Nº12.961 ha suplantado todas estas disposiciones por dos más amplias: la del artº 57, por la cual todas las reparti-

ciones del Estado registrarán en cuentas que permitan su verificación, las operaciones relativas a la gestión del patrimonio; y la del artº 60 estableciendo que la contabilidad de la gestión patrimonial registrará las modificaciones que se verifiquen en las existencias patrimoniales del Estado.

123.- La responsabilidad y la rendicion de cuentas. De poco servirían las normas contables y otras exigencias a los gestores, si éstos no rindieran cuentas del resultado de su administración a un organismo distinto a aquél donde actúan y encargado de esa misión por las leyes que rigen la materia.

Con este propósito, Aced y Bartrina (90), ha establecido algunas premisas que hemos adaptado en la forma siguiente:

1º) Los funcionarios que manejan bienes están obligados a rendir cuentas;

2º) A la gestión patrimonial la de dársele la mayor publicidad;

3º) La gestión total del organismo administrador de las haciendas públicas, ha de ser aprobada solemnemente por la representación legal de los administrados.

Su actividad, se ve así controlada en forma previa a los actos administrativos financie-

---

(90) ACED y BARTRINA, op. cit.

ros, al tener que supeditar su gestión a las prescripciones pertinentes que el Poder Legislativo ha fijado en la Ley de presupuesto; en forma permanente y continuada, durante la realización de los mismos sujetos a fiscalización cuantitativa y cualitativa; y, al concluir la gestión, mediante una fiscalización consuntiva de las cuentas, probatorias de la función cumplida.

Las distintas fases por las que atraviesa una gestión quedan documentadas de manera que demuestren en forma intergiversable que se ha cumplido con las leyes que contienen los principios generales de su actividad; con los decretos y resoluciones del Poder Ejecutivo, reglamentando aquéllas y determinando las prescripciones normativas a que su conducta de administración deberá ajustarse so pena de incurrir en responsabilidad administrativa, civil o penal; y a las disposiciones que los jefes de dependencias o reparticiones en las que prestan servicio, dicten con el propósito de encauzar su actividad con respecto y en relación conel desenvolvimiento interno.

Aparece, entonces, la rendición de cuentas, como la suma de los elementos que los administradores de bienes del Estado ofrecen para su estudio y elucidación, como elemento documentado y probatorio de la probidad puesta en el cumplimiento de sus tareas.

124.- <u>En qúe consiste la rendición de cuentas patrimoniales.</u> La rendición de cuentas del patrimo-

nio del Estado, tiene como finalidad la de trasuntar las variaciones que durante un período dado, han sufrido en su cuantía, valor y condición, los bienes.

En este aspecto, la Ley nº 428, era parca, carente de disposiciones que configuraran el ámbito contable de la rendición. Sólo se circunscribía a manifestar en el Artº 45, inciso 1º, que a la cuenta de inversión se agregaría una relación circunstanciada de las fincas y otra de los buques de los que la Contaduría General llevaba sendos libros (artºs.40 y 41).

En cumplimiento de esta obligación, dicho organismo confeccionaba una planilla en la que figuraban las propiedades raíces de carácter fiscal, que se incorporan durante una ejercicio y los buques.

Esta situación no se ha mejorado con la Ley 12.961 sino que, antes bien, se la ha descuidado totalmente, pues a la nómina de los agregados a la cuenta de inversión, se le ha suprimido la referente a fincas y buques, no teniendo así trascendencia en ella la actividad patrimonial del Estado.

La cuenta de inversión, a nuestro entender, debería estar acompañada de una relación que contuviera el valor del patrimonio al iniciarse el ejercicio y en la cual se reflejaran los importes de las variaciones aumentativas o disminutivas, concluyéndose en un valor inventarial a la fecha de cierre del ejercicio.

C A P I T U L O VI

DEL RESULTADO DE LA G STION ADMINISTRATI-

VA, A TRAVES DE UNA BUENA CONTABILIDAD DEL PATRIMONIO

I - FINALIDADES QUE SE DEBEN PERSEGUIR

126.- Enunciación de Propósitos. Dentro de un delineamiento panorámico de las funciones que un sistema contable debe reflejar para destacar su condición normativa está no sólo la de asentar cronológicamente las operaciones de una hacienda, sino también la de patentizar de un modo palmario e inequívoco, cuáles han sido sus aumentos y cuáles sus disminuciones, reflejando sus transformaciones; aportando los elementos de juicio que permitan interpretar cabalmente los factores ocasionantes del movimiento, y ofreciendo la posibilidad de aplicación de todos aquellos medios que posibiliten, según el caso y las directivas, su acrecentamiento, depuración o consolidación.

Una contabilidad anticuada o insuficiente, o que carezca de la flexibilidad y agilidad que permitan adaptarla a las distintas modificaciones patrimoniales, será una contabilidad inconveniente y —permítaenos el término— retrógrada, porque descansa en principios que si bien inmutables en su esencia, no han sido rodeados y acondicionados con aquellas formalidades sustantivas que los hagan permeables y adaptaticios a la superficie siempre cambiante de los problemas contables.

Y debe ir más allá aún, pues no concluye su misión conel registro de las operaciones y de elementos interpretativos, sino que debe pergeñar sus

anotaciones en forma tal, que se manifieste evidente la conducta observada por quien, por voluntad popular o designación administrativa, ha estado a cargo del manejo de los bienes que forman el patrimonio de una entidad pública.

Este es el aspecto que nos proponemos abarcar en este capítulo, en que intentaremos señalar los principios básicos que permitan el conocimiento de una gestión administrativa; la situación actual a través de nuestra legislación; y los delineamientos de la contabilidad, en forma que traduzca nuestro propósito.

127.- Objetivos a lograrse. La gestión administrativa debe tener una sólida base contable, que facilite su juzgamiento. Para ello es conveniente:

1º) Que se evidencie de un modo inconfundible los verdaderos recursos con que el gestor cuenta para su cometido;

2º) Cuáles son las obligaciones a que está sujeto con motivo de la aplicación de leyes, decretos, resoluciónes, etc. que rijan su actividad, como también los derechos emergentes;

3º) Cómo se van aplicando los fondos percibidos para la adquisición de bienes inmuebles, muebles, semovientes, especies, etc. y cómo también se cumple con el destino prefijado de esos bienes, y con las condiciones requeridas para su adquisiciónóny uso, en reguardo de que puedan vulnerarse disposiciones ex-

cluyentes;

4º) El conocimiento de los saldos disponibles de bienes, en forma permanente, de manera que pueda apreciarse en cualquier momento:

a) las existencias actuales;

b) destino y forma de los adjudicados;

c) posibilidades de futuros otorgamientos.

5º) que surja como hecho cierto que las prestaciones efectuadas por el conglomerado político, han tenido el destino patrimonial para el que le fueron exigidas coactivamente;

6º) que la utilidad de la contabilización se traduzca en beneficio tambien de su usuario directo, que es el administrador, de manera que lo prevenga de la posibilidad de un error legal o administrativo o le facilite los rápidos medios que coadyuven a su solución;

7º) que compulsándose todos los elementos enunciados, surja fehacientemente cuál ha sido la conducta observada por los gestores patrimoniales en el cumplimiento de las funciones confiridas por actos administrativos, traducidos en disposiciones financieras.

8º) que se pueda contar con aquellos datos que, convenientemente compilados, permitan realizar estadísticas oficiales ilustrativas para administradores y administrados.

128.- Preceptos vectores. Para el logro de los propósitos enunciados en el parágrafo anterior, ha menester la observación de los principios inmutables de la verdad y justicia en las registraciones y del severo cumplimiento de los deberes, en el administrador(91).

Pero hay que remontarse más todavía. La actividad patrimonial del Estado, está íntimamente ligada con aquélla que calificaríamos de exclusivamente financiera. De manera, pues, que habrá necesidad de una eficaz cuan severa ligazón que permita ahondar en busca de antecedentes. Así pues que, se habrá de partir de estas ideas: que la gestión financiero-patrimonial de los administradores tiene una demarcación notable señalada por la Ley de presupuesto y por aquéllas que posean una finalidad supletoria o complementaria; que la hacienda pública tiene un contorno precisado, en una parte, por el activo, integrado por los impuestos, rentas, bienes del patrimonio, etc.; y en la otra, por el pasivo, que importa sus obligaciones reconocidas.

Como elementos que acompañan las ideas anteriores consideramos otras de carácter exclusivamente contable. Así, las operaciones que atañen a esa hacienda en su movimiento patrimonial, debe quedar documentada de manera que se pueda conocer el motivo que lo ha originado, su costo, su destino y legalidad debiendo ser

---

(91) ACED y BARTRINA, op. cit.

intervenidos por distintos funcionarios de los que la realizan todo esto, suficientemente respondado por un resguardo financiero del administrador, que es su fianza, constituida a satisfacción del que la requiere, y concluyendo en un acto obligatorio, revestido de las exigibilidades que el caso requiera, que es el de la rendición de cuentas, a organismos específicos encargados de juzgar a posteriori y administrativamente, su conducta.

129.- Lo que debe contener una buena contabilidad patrimonial. Hemos dicho que una contabilidad patrimonial para que pueda considerarse eficaz, debe permitir establecer la gestión de los administradores ya sea desde el punto de vista económico como desde el punto de vista moral.

Lo primero, entonces, que le compete, es el conocimiento exacto del acervo patrimonial del ente jurídico, de manera que constituya el principio de las anotaciones capaces de determinar los aumentos que se vayan operando, lo mismo que sus orígenes, ya sean éstos de fuente impositiva o fundamentados en otros medios, como en el caso de que el Estado actúa como persona de derecho privado.(por ejemplo,cuando alquila sus propiedades).

Con las disminuciones ha de seguirse una conducta similar, interesando aquí sobremanera las causas que las provocan, pués si bien algunas emanan de actos de disposición administrativa, también

pueden ser la resultante de factores que es necesario considerar en profundamente y que suelen ser de carácter interno, cuando están en la esencia de la cosa misma (perdurabilidad) y externo, cuando se originan en hechos voluntarios o involuntarios de las personas, penados por el derecho penal (malversación, robo, etc).

Las transformaciones han de considerarse juntamente con las anteriores y son las que requieren una fiscalización más completa y difícil, pues están destinadas a modificar la cuantía de los bienes existentes como la de los que se incorporan, al mismo tiempo que su valor.

Si todo lo expuesto, incumbe primariamente para definir una gestión administrativa, mucho interesa, a la par, registrar su rendimiento. La posesión de los bienes por el Estado, implican en algunos casos (inmuebles, semovientes) gastos destinados a su conservación mantenimiento, etc., que es forzoso conocer lo mismo que los ingresos que ellos ocacionan por cesíon de uso (alquileres), transferencia (rentas de inmuebles, residuos, etc.) o cambio de destino (la propiedad para uso administrativo que se decide arrendar)

En este aspecto, nos reducimos a aquellos efectivamente redituados sin entrar a considerar la cuestión suscitada sobre productividad de los bienes inmuebles de uso privado por el Estado, en lo que atañe a su determinacíon presuntiva en los presupuestos anuales.

130.- Necesidad de centralizar las operaciones. El movimiento de la hacienda pública es múltiple variado y complejo, como una consecuencia de su contenido diverso, de las transformaciones cuanti-cualitativas y de las vinculaciones y consecuencias que en el todo producen las variaciones parciales y éstas respecto de cada elemento integrante.

El desideratum en materia de contabilidad patrimonial es que no sólo sea capaz de reflejar las variaciones en la consistencia de los bienes que lo integran sino también que pueda traducir la influencia de la gestión de los administradores de manera que permita su juzgamiento.

Para ello es necesario disponer de elementos suceptibles de reflejar en forma contable no sólo las diversas situaciones a que da lugar la gestión, desmenuzadas por bienes, cantidad, altas, bajas etc. sino que permitan su unificación y parcelamiento de acuerdo con propósitos preconcebidos y que demuestren cabalmente el resultado total obtenido.

Es decir, que además de las contabilización fragmentaria por bienes, operaciones, dependencias, etc. afectadas por el movimiento patrimonial, ha menester una conveniente centralización de esas operaciones, en libros y formas que faciliten su estudio y permitan una visión sintética sobre el desarrollo total de la hacienda en un período dado y su apre

ciación en cuanto a la gestión total, como también a la que cupo a cada administrador, a cada dependencia y con respecto de cierta calidad de bienes cuyo análisis interesa efectuar.

Toda contabilidad que pretenda traducir la gestión de los administradores, será parcial, en sus movimientos pero universal en cuanto a sus resultados, a lo cual podrá llegarse mediante una accesible centralización.

131.- Vinculación con la contabilidad presupuestaria.

Un sistema eficiente de contabilidad patrimonial no debe poseer tal independencia contable, que lo aisle y lo suma en sí mismo, alejado de toda vinculación con registraciones de otro tipo. Su carácter debe surgir de la concepción de que es la parte de un todo, una gama del movimiento de la hacienda pública, que interesa vincularla con los demás aspectos que en suma van a corporizar su situación total y cierta.

Y ese "ensamblamiento" debe destacarse preferentemente con una faz de la contabilidad pública: la contabilidad presupuestaria. Su vinculación es íntima al punto que la mayor parte del movimiento acrecentativo del patrimonio, tiene su origen en un previo o posterior movimiento de fondos, que forzosamente tiene que ver con el presupuesto. Si se efectúa una adquisición cualquiera de bienes, la contabilidad de presupuesto ha tenido en cuenta el egreso, contabilizando sus tres aspectos:compromiso, imputación y pago.

Pero no en todos los casos, la actividad contable se traduce en términos parecidos, pese tratándose de bienes y dinero. Existen ingresos producidos por el patrimonio, que no interesan a su contabilidad y así a la de presupuesto, pues se trata de un producido (por ejemplo: alquiler) contemplado en el cálculo de recursos y que no implica ningún movimiento patrimonial. Y otros cuya proyección alcanza a los bienes con prescindencia de alteraciones presupuestarias (amortizaciones, decomiso, desapariciones, etc.)

Todo ello contribuye entonces a consentir la conveniencia de planificar un régimen contable que registra el movimiento patrimonial y financiero del Estado, que son interdependientes, pero sujetos a principios diferenciales excluyentes de toda confusión o interpretación errónea.

II - NUESTRA LEGISLACION Y LA CONTABILIDAD DE LA GESTION DE LOS ADMINISTRADORES.

132.- La contabilidad local y central en la Ley 428.

La anterior Ley de Contabilidad poseía diversas disposiciones mediante las cuales era posible establecer un sistema contable. Entendemos que ellas no abarcaban en toda su extensión las cambiantes situaciones que origina el movimiento patrimonial y su gestión, imputables más que a imprevisión del legislador, a la evolución sufrida durante el prolongado lapso de su vigencia que abarca 77 años y en que nuevas concepciones en material jurídica y financiera han traído aparejados transformaciones económicas decisivas, que han incidido en la estructuración de los regímenes contable. Por ello que aquí nos limitaremos a enunciar el contenido legal de esta ley ya derogada cuyo juzgamiento y medidas conducentes a perfeccionarlo y actualizarlo, como el contenido de la Ley 12.961, reservamos para otros parágrafos.

La Ley nº 428, anunciaba el principio general en material contable patrimonial en su artº 8º, cuando disponía que toda entrada o salida de efectos o especies, constaría del correspondiente asiento o partida en los libros manuales o diarios que se foliaría o rubricarían (artº 9º) y que se iniciarían el 1º de enero con el resultado del balance o inventario del más anterior y se cerrarían el 31 de diembre, también con el respectivo balance (artº10º), no pudiéndose arrancar de ellos hojas, alterar su numeración o enmendar o borrar sus partidas (artº10º).

Todos los meses se practicaría un balance que se asentaría en un libro especial (artº 12), y si éste arrojare diferencia con las existencias, debía participarse al Poder Ejecutivo y Contaduría General (artº 13).

En cuanto a lo que llamaríamos documentación, la Ley nº 428 disponía que toda entrega de efectos y especies se haría en virtud de la orden correspondiente, firmada por el Presidente o Vicepresidente de la República en su caso y por el respectivo ministro con intervención de la Contaduría General (artº 27), las que no debían contener interlineaciones, testaduras, raspaduras o enmiendas que estuvieran salvadas (artº 31).

Esta ley no se limitaba a la contabilidad de las dependencias o reparticiones sino que había establecido la centralización de las registraciones, como elemento de control que facilitara el juzgamiento de la gestión de los administradores, poniéndolo a cargo de la Contaduría General.

El sistema contable —lo determinaba el artº 37—, es por el sistema de partida doble, llevando la cuenta de cada presupuesto, la de los otros créditos que se abrieran en virtud de una ley especial o por acuerdo del Poder Ejecutivo en su caso y de los demás recursos que se destinara para los gastos públicos, debiendo abrir cuenta (artº 38) a cada ítem, inciso, crédito especial, créditos en acuerdo de minis-

tros, a cada empréstito u operación de crédito y a las cuentas que fuese menester.

El respaldo de todo asiento referente a gastos, era la orden de pago con los requisitos y trámite que fijan los artículos 16/19, debiendo estar numeradas y sirviendo de comprobantes a la respectivas partidas (artº 39).

Ya en el terreno de nuestro estudio, y de acuerdo con las formalidades prescriptas, es la Contaduría General de la Nación quien tenía a su cargo un libro o registro de las propiedades raíces de la Nación de las que especificaba su número, situación, destino y producto (artº 40) y también otro libro o registro de los buques, con constancia de su número, clase, destino y productos.

133.- Disposiciones de la Ley 12.961. Esta ley ha encarado desde otro punto de vista la enunciación de las características de la contabilidad administrativa nacional, prescindiendo del enunciado de algunos aspectos que en la Ley 428 eran básicos, y que, aquí, seguramente, se dan por sobre entendidos.

Referente a la contabilidad local, todas las reparticiones del Estado registrarán en cuentas que permitan su verificación, las operaciones relativas a la recaudación de las rentas, ejecución de los gastos, movimiento del tesoro y gestión del patrimonio (artº 57).

En cuanto a la contabilidad, de la gestión financiero-patrimonial asentará:

a) El movimiento del tesoro en efectivo, valores y títulos (artº 59, inc. a);

b) Las operaciones de crédito a corto plazo y la emisión y amortización de los empréstitos (artº 59, inc. b);

c) Las modificaciones que se verifiquen en las existencias patrimoniales del Estado (artº 60).

La contabilidad central se efectúa, en principio, de manera similar a la expuesta y por parte de la Contaduría General, quien debe cerrar sus libros al 31 de marzo de cada año, formando una cuenta o estado que manifieste, por cada anexo del presupuesto, lo que se haya autorizado a gastar por cada crédito abierto, y lo que se haya imputado por cuenta de cada uno; y otro estado que demuestre lo calculado por cada ramo de entrada y lo que se hubiese recaudado (artº 64).

Además, es competencia de la Contaduría General inspeccionar los servicios de contabilidad de las dependencias administrativas y de las entidades descentralizadas (artº 62, inc. a) que por el artículo 70 es de incumbencia del Cuerpo de Contadores Fiscales lo mismo que el servicio de organización e inspección del régimen de inventario patrimonial del Estado.

134.- Disposiciones de la Ley provincial 5017. La Ley de Contabilidad de la Provincia de Buenos Aires, nº 5017 se refiere al aspecto considerado, en el artículo 106, al establecer el principio de la partida doble; en el artículo 32 al disponer que la Contaduría de la Provincia abrirá cuenta a cada ramo de impuesto, renta o ingreso del presupuesto, como a cada uno de los incisos del mismo (artº 33) y a las distintas reparticiones, empresas y servicios públicos, empréstitos y demás operaciones (artº 106, párrafo 2º), resumiendo las variaciones patrimoniales que se verifiquen en el inventario general, de los valores y bienes muebles e inmuebles (artº 106, párrafo 3º); y cuando obliga a las reparticiones, empresas, establecimientos públicos dependientes de la administraciónyentidades autárquicas, a llevar su contabilidad de acuerdo con la Contaduría de la Provincia y a cuyo efecto están sometidas a su vigilancia (artº 106, in fine).

135.- Disposiciones que debiera contener. La ley 12.961 ha surgido como una consecuencia del texto exiguo de la Ley 428 que —lo repetimos—, no comprendía en toda su vastedad la gestión patrimonial, surgiendo de su exégesis la necesidad de adaptarla a las circunstancias presentes, propendiendo a su reforma con la inclusión de los preceptos que la experiencia y la doctrina nacional y extranjera señalaban.

Si bien fueron diversos los autores que propugnaban por esa modificación de la Ley 428, exponiendo sus puntos de vista, entre ellos Bayetto, hijo una exposición detenida de motivos —algunos de los cuales se incorporaron a la nueva ley—, partiendo de la base de la necesidad de fijar el registro metódico y ordenado de las operaciones de la hacienda (92). Así entiende que las disposiciones de la ley de Contabilidad deben reflejar en la gestión financiero-patrimonial:

1º) El movimiento del Tesoro, tanto en lo que toca a dinero efectivo, como a valores y títulos;

2º) Las operaciones de gestión de los residuos activos y pasivos de años anteriores;

3º) Las operaciones de gestión de cuentas especiales no incorporadas al presupuesto;

4º) Las operaciones de crédito a corto plazo y la emisión y amortización de empréstitos (deuda consolidada);

5º) Las modificaciones que se verifican en la consistencia del patrimonio mueble e inmueble del Estado;

6º) Y en el aspecto de la responsabilidad de los agentes de la administración, la contabilidad debe registrar los cargos y descargos provisorios y definitivos que a aquellos corresponda formular u otor-

---

(92) BAYETTO, op. cit., fascículo VIII

gar, por efectivo, valores, efectos o especies.

Este autor se inclina también por la Contabilidad centralizada pero a la que concede preferencialmente un carácter sintético y convenientemente correlacionada con las contabilidades locales.

136.- Normas accesorias. No basta con la existencia de disposiciones legales que reglamenten los sistemas de teneduría de libros y la forma y extensión de las operaciones de lagestión patrimonial, sino que ha menester de ciertas normas complementarias que se particularicen en cierto aspectos del control patrimonial y sus registraciones.

En lo que atañe a la gestión de los bienes muebles, no conviene descuidar su entrega cumpliendo ciertas fórmalidades como el inventario, punto de partida del cargo que se les formule por su organismo centralizador obligando al administrador a la fijación permanente del destino de esos bienes de manera que se posibilite su fácil individualización, estableciéndose subresponsables en las oficinas o lugares de destino de esos bienes, los cuales, periódicamente deberán rendir cuentas al gestor de las variaciones y transformaciones que se vayan operando, cotejándose las existencias con los libros, permanentes, actualizados, que se destinen a su registro.

En caso de tratarse de inventario de bienes muebles en él debe constar la denominación y

descripción, cantidad, destino y justiprecio y, si fuera posible, su condición de uso. Deberá llevar la firma de los funcionarios responsables con cuya presencia se practicará lo mismo que en los casos de transferencia, pues este inventario constituirá el elemento con que el organismo centralizador procedería a establecer el cargo.

En general, los bienes muebles presentan mayor facilidad para llevar su cuenta, no así los efectos y especies en que dada su facilidad de transporte, modificación, substracción, etc. importan la fijación de su mecanismo contable que si simple, debe reflejar permanentemente las variaciones y facilitar, por su contajo con las existencias, el conocimiento de aquellas que se deban a hechos extracontables.

III - EXPRESION CONTABLE DE LOS RESULTADOS DE LA GESTION ADMINISTRATIVA

137.- Esbozo de un plan de contabilidad patrimonial.

En los capítulos anteriores hemos tratado de concretar, teóricamente, los medios legales y contables que son necesarios para que una contabilidad del patrimonio traduzca la gestión de los administradores de los bienes del Estado, como así también los medios puestos actualmente en servicio de esta causa. Ahora intentaremos concretar las apreciaciones vertidas, trazando los delineamientos de un plan capaz de registrar de manera eficiente todas las operaciones que conciernen a este movimiento en una entidad pública, de manera que facilite el conocimiento del patrimonio real, determinando sus aumentos, disminuciones o transformaciones lo mismo que su rendimiento; fijando el nexo con la contabilidad de presupuesto y las operaciones que son necesario practicar para regularizar la contabilidad patrimonial al cierre del ejercicio.

Todo plan en sí, lleva implícita la condición de prefijar el número de cuentas a emplearse, como la denominación a que deberán ajustarse permanentemente —sin admisión de cambios accidentales que no estén previstos—, y el funcionamiento regular que se les imprima como el número y condición de los libros.

El plan de cuentas no consiste sino en un ordenamiento que debe formularse a priori de todo sistema de contabilidad y cuyas condiciones serán las siguientes (93):

a) Elasticidad, de manera de poder ampliar o reducir el número de cuentas conforme a las necesidades, contables;

b) Ordenación, teniendo cada partida un lugar perfectamente establecido y dentro de él una escala jerárquica por su propio orden;

c) Reconocimiento, dota de manera de, a cada cuenta dó una denominación distintiva.

Al adoptarse un plan de contabilidad patrimonial, cualquiera que este fuere, estará presidido por premisas que pueden sintetizarse en estos puntos (94):

1º) que comprenda en toda su integridad los diferentes elementos que concurren a toda operación contable;

2º) que permita consignar los asientos o apuntes de las operaciones con los requisitos esenciales de exactitud, claridad y sencillez;

3º) que ofrezca fáciles y abundantes medios de comprobar la veracidad, exactitud y cuantía de las operaciones realizadas;

---

(93) JOSE FRANCO, "Nuevo sistema de contabilidad analítica"

(94) ACED y BARTRINA, op. cit.

4º) Que existan relaciones o enlaces constantes y obligados entre los diferentes elementos de la contabilidad, que permitan de modo automático asegurar la perfección de las operaciones e integridad de los operadores;

5º) Que consienta la mayor divisibilidad en su organización material;

6º) Que permita rapidez en la ejecución de las operaciones;

7º) Que facilite la centralización de los resultados.

138.- Libros. Los libros a que debe ajustarse una contabilidad patrimonial, no ofrece mayores dificultades toda vez que se ajustarán a un sistema que, en lineamientos generales, no diferirá de los corrientemente adoptados, siempre que con él, sea posible la aplicación de los principios enunciados.

La decisión que se adopte, se formulará teniendo como base formas que conduzcan a resultados distintos, desde el punto de vista del control y de la posibilidad de efectuar mejores operaciones en base a las asentadas. Ellas, difieren en la cuantía de los libros empleados y sus funciones:

1º) Un diario y mayor, varios libros auxiliares;

2º) Varios libros diarios y varios mayores, coordinados entre sí;

3º) Una forma mixta: centralizadora porque admi-

te la existencia de un diario y mayor que resumen las operaciones registradas en varios diarios y mayores que corresponden a cada clase de contabilidad, o sea, presupuestaria, patrimonial o especial.

El primer sistema ofrece como característica que la contabilidad se traduce en un diario único y en un mayor único, en las que se vuelcan todas las operaciones ya sean patrimoniales, presupuestarias, etc.

Como estas operaciones entrañan cierta magnitud si las consideramos como el reflejo de la actividad financiero-patrimonial del Estado, conduce a confusión al disponer las que tienen origen diverso en una misma fuente contable con el inconveniente de que no siempre es posible obtener un balance claro y completo.

El segundo de los sistemas enunciados se sitúa en el otro extremo, pues para cada tipo de operaciones básicas, se dispone de una contabilidad aislada. Así, para las patrimoniales, se cuenta con un diario, mayor y libros auxiliares que las circunstancias exigan; para las presupuestarias, con otro diario y mayor y libros auxiliares; y así con las demás.

Pero de allí no se pasa, adjudicándosele a las operaciones una independencia de que no disponen, con el agregado de las dificultades que se originan para traducirlas en un balance.

Por ello, nos inclinamos por un sistema mixto, que posea las exelencias de los dos enunciados, eludiendo los inconvenientes apuntados.

Se dispondrá así de libros diarios destinados a reflejar, conjuntamente con los mayores, el movimiento patrimonial, presupuestario, etc. dotado de los libros auxiliares que requieran la importancia y característica de las alteraciones financiero-patrimoniales.

Pero estos libros no quedarán aislados, sino que se los dotará del nexo y conexidad necesaria como para advertir la concatonación que existe entre sí y poder reflejarla contablemente.

Además, lo que aisladamente explican los guarismos y cuentas de cada libro, se volcará en una contabilidad centralizadora de todo el movimiento de la hacienda, lo cual permite el conocimiento inmediato y global de las transformaciones que se han sucedido y sus discriminación correlativa por concepto genérico y cantidades parciales que a su vez reflejan movimientos circunstanciales y dentro de cada una.

Este sistema por el que propugnamos, no ofrece reparos frente a los inconvenientes apuntados para los anteriores, y ofrece los medios de adecuados con qué confeccionar cada balance por transformación parcial de la hacienda y un balance general que concentre todo el movimiento.

139.- Balance patrimonial de comprobación. Su redacción es simple y no ofrece más que los inconvenientes comunes en esta clase de operaciones.

Si la contabilidad del patrimonio se la efectúa ciñéndose a los conceptos vertidos en el parágrafo anterior para el sistema que calificamos de mixto, las tareas preparatorias y la realización en sí, se ven enormemente simplificadas pudiéndose correlativamente a éste, efectuar los demás balances que atañen al presupuesto, al crédito público, etc. que concluirá con un balance general al que nos referiremos en el punto siguiente.

Conviene señalarse a este respecto, la necesidad de ordenar las cuentas procurándose que no se mezclen sus saldos.

Una vez en posesión de sus resultados, se efectuará los asientos de regularización de cuentas con el fín de cancelar momentáneamente el saldo deudor de aquellas cuentas destinadas a representar los valores patrimoniales, como inmuebles, muebles, efectos y especies, los acrecimientos que se originen (Aumentos del Patrimonio); Al saldo acreedor de la cuenta Patrimonio y la representativa de las bajas (Disminución del Patrimonio).

140.- Balance general. En base al balance patrimonial, se podrá realizar el balance general del movimiento de la hacienda. Adoptándose el procedimiento de aña-

dirle estos conceptos (95):

a) Cuentas y saldos del presupuesto;

b) Cuentas y saldos de los presupuestos especiales;

c) Cuentas y saldos de los presupuestos extraordinarios;

d) Importe de los empréstitos.

Un ejemplo del procedimiento a observarse es el siguiente: supongamos un balance patrimonial resumido en estas cuentas:

Activo	Pasivo
Inmuebles	Patrimonio
Muebles	
Semovientes	
Efectos y Especies	

y que la liquidación del presupuesto está reflejada por: las cuentas deudoras de Recursos y Caja; las acreedoras de Egresos y Superávit; y que la entidad haya contraído un empréstito. El balance general será así:

Activo	Pasivo
Inmuebles	Patrimonio
Muebles	Egresos
Semovientes	
Efectos y Especies	Empréstito
Recursos	Superávit
Caja	

---

(95) BOTER y MAURI, op. cit.

Con la salvedad de que en el Pasivo, la cuenta Patrimonio estará reducida en la cantidad que figura en la cuenta Empréstito.

Como agregado final, nos remitimos a lo expresado en el parágrafo en donde puntualizábamos los inconvenientes que surgían con motivo del inventario, al no poder valorarse algunos bienes del acervo patrimonial del Estado. y al originarse dificultades con respecto del recuento y enumeración.

141.- Cuenta de los resultados de la gestión. Interesa fundamentalmente desde el punto de vista financiero, administrativo y social, apreciar cuál ha sido la administración realizada por quienes en uso de facultades que la Constitución, leyes, decretos y resoluciones pueden acordarle, han estado manejando los dineros públicos. En ello va el interés superior de la colectividad, de conocer que las prestaciones que ha efectuado coactivamente, han tenido el destino prefijado y para el cual fueron exigidos, y el de los propios gestores, de saber numéricamente el resultado de su actividad y poder imprimirle las directivas que consideren produnte.

Una manera de llegar a ese conocimiento, es por medio de la llamada "Cuenta de Gestión", que aparece así como una síntesis total y comprensiva de la actividad imprimida a la hacienda y que posibilita su interpretación, que de otro modo aparecería como fragmentaria y fuente de equívocos.

Porque existe un concepto equivocado —en el cual no poco han influído los gobiernos— de creer que toda demostración de los resultados de la administración, debe reducirse a presentar un balance general, que será satisfactorio, si arroja superávit y si acusa déficit, condenable.

Esto no es un elemento concluyente de análisis, pues es necesario conocer otros, como las variaciones en la consistencia patrimonial y el monto de los empréstitos.

Si una entidad pública acusa un superávit de tres millones de pesos, por ejemplo y ha procedido a la enajenación de inmuebles por cinco, lo real es que existe un déficit de dos millones. Se operaría un resultado inverso si presentara déficit y se hubieran adquirido inmuebles por un valor superior a éste. Estaríamos en presencia de un verdadero superávit.

El balance también puede acusar un superávit de tres millones pero se ha incrementado el patrimonio en ocho y se ha aumentado la deuda pública por emisión de nuevos empréstitos en veinte millones. Aquel superávit no es el real pues habría que adicionarle el que arroja el patrimonial y deducir todo, del monto del empréstito concertado, concluyendo entonces en que lo verdadero, es un déficit de nueve millones de pesos.

Entonces, la cuenta de gestión no tiene sino esa finalidad: la de precisar la situación real de la hacienda, para lo cual habrá que atenerse a este régimen:

Una vez establecido en la forma corriente el superávit o déficit presupuestario, a una fecha dada, se confeccionará el Estado demostrativo de resultados patrimoniales teniendo especial cuidado en distinguir "los aumentos o disminuciones que podríamos denominar de gestión (compras, ventas, meras construcciones, cesiones, etc.), y los aumentos o disminuciones que pueden considerarse fortuitos o por transcurso del tiempo (plusvalías, amortizaciones, etc)". (96)

Luego es necesario determinar si los empréstitos han aumentado o disminuído su volumen con la aclaración de que no se les debe cargar los intereses no devengados y que los títulos rescatados se los deducirá del monto total contraído. Hay que tener en consideración las variaciones operadas en los bienes considerados del dominio público.

Es decir entonces, que la cuenta de resultados reflejará en el debe, las que expresen los déficit del presupuesto, las disminuciones del patrimonio, el aumento de los empréstitos y las disminuciones de los bienes del dominio público, y las del haber

---

(96) BOTTER y MAURI, op. cit.

por el contrario, las que involucren el superávit del presupuesto, el aumento patrimonial, la disminución de los empréstitos y el aumento de los bienes del dominio público.

Con ello se poseerá un elemento de juicio importante para calificar la conducta de los gestores, pero no el único, porque indudablemente, en toda operación presupuestaria, patrimonial, o crediticia intervienen factores que no pueden estimarse a través de las registraciones contables y que habrá que establecer por otros medios que no son los que la contabilidad facilita.

FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
UNIVERSIDAD DE BUENOS AIRES
BIBLIOTECA

C A P I T U L O VII

CONTABILIDAD PATRIMONIAL EN LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES

I - DISPOSICIONES GENERALES

142.- Bienes provinciales. Cuanto atañe al patrimonio tuvo preocupación varia en el primer Estado argentino. Pero es indudable que tanto en la Ley de Contabilidad vigente hasta mediados del año 1943, como en los decretos dictados hasta esa fecha, se procuró encauzar algunas tareas propias de esta contabilidad como las referentes a la intervención de la Contaduría de la Provincia en lo concerniente a la administración patrimonial y las normas tendientes a levantar un inventario general de los bienes provinciales o municipales.

Los bienes sobre los cuales una Provincia puede legislar, son aquellos sobre los que el Código Civil ha fijado su pertenencia y que ha clasificado en bienes del dominio público y bienes del dominio privado del Estado general o de los estados particulares, según lo dispone el artículo 2339. El 2340 enumera los bienes públicos del Estado General o particular, pero se debe interpretar esto con carácter enunciativo no limitativo, porque en ella no se comprende a todos los bienes públicos, ni son públicos todos los que allí se establecen porque, el carácter de público no lo dá únicamente la ley, sino que en su afectación o destino intervienen otros elementos que no son formales, como el uso y no exigiéndose para ello más requisito que su aptitud para el destino conferido (97).

---

(97) BIELSA, op. cit.

El artículo 2342 enumera los bienes privados provinciales y el 2341 confiere a las personas visibles el uso y goce de los bienes públicos con sujeción a las disposiciones de ese Código y a las ordenanzas generales o locales.

143.- La antigua ley de contabilidad y disposiciones reglamentarias. La anterior ley de contabilidad a la que ha venido a sustituir la actual nº 5017, y que databa del 24 de enero de 1890, contenía distintas disposiciones referentes al patrimonio. Así por su artículo 4º se encomendaba al Ministerio de Hacienda, la formación del inventario de todos los bienes inmuebles de la Provincia; por el 5º se ordenaba a cada Ministerio el levantamiento del inventario de sus valores y bienes muebles, obligación que se extendía a las municipalidades también para los bienes inmuebles (artº6º) ; encargándose a la Contaduría General de resumir y tener a la vista las variaciones del inventario general (artº 9º), debiendo ser este organismo quien archivara los títulos, planos y descripciones de las propiedades del Fisco (artº 7), con exclusión de las que correspondieran a las empresas o municipalidades, que debían guardarse en sus respectivos archivos (artº 8º).

Durante su vigencia, se dictaron diversas disposiciones tendientes a reglamentarla:

1º) Así el 12 de abril de 1912, el Poder Ejecutivo

encomienda a la Dirección de Tierras y Catastro las tareas inherentes a la formación de un inventario de "todos los bienes e inmuebles de la Provincia" los que se dividían en seis (6) categorías:

a) Tierras urbanas
b) Tierras del ejido
c) Tierras de pastoreo, sobrantes y diversas.
d) Tierras de islas
e) Tierras de La Plata
f) Lagunas.

De cada una de estas categorías se daba una amplia enumeración, conteniendo también normas para coordinar y unificar las tareas.

Al año siguiente, el 6 de octubre, el Poder Ejecutivo, en conocimiento de que el inventario anterior no había tenido principio de ejecución, encomienda de esas tareas a la Contaduría General, facultándola para requerir todos los antecedentes como a precisar una valuación aproximada de carácter provisional cuando no fuera posible establecer la valuación exacta;

2º) En el año 1917, se decreta por el Poder Ejecutivo con fecha 7 de agosto, que en el termino de 60 días las municipalidades de la Provincia, formarán un inventario de los valores y bienes muebles e inmuebles de su propiedad;

3º) El 1º de octubre de 1918, el Poder Ejecutivo establece por medio de un decreto, la obligatoriedad para todas las reparticiones, direcciones, ad-

ministraciones y empresas de carácter oficial de levantar sus inventarios parciales y generales y de remitirlos a la Contaduría General, fijándose normas interesantes respecto a: las tareas a cumplirse (artº 1º); a la comunicación de las altas y bajas producidas por nuevas adquisiciones, construcciones, rentas, donaciones o disminuciones de valor por uso, deterioro o pérdida (artº3º) sobre la valuación, que se tomaría como base el valor actual (artº 4º) y facultándose a la Contaduría General para requerir de los organismos comprendidos en el decreto, los antecedentes que le fueran necesarios (artº6º).

Finalmente, el 2 de setiembre de 1932, vuelve a encomendar a la Contaduría General la formación del inventario general de todos los valores y bienes muebles, inmuebles y semovientes de la Provincia, repitiendo las disposiciones contenidas en los decretos del 6 de octubre de 1913 y 1º de octubre de 1918.

144.- Reglamento interno de la Contaduría de la Provincia. Por decreto del 5 de noviembre de 1913, el Poder Ejecutivo aprobó el reglamento interno de esta repartición, conteniéndose en su texto, disposiciones que interesan a los efectos de nuestro trabajo. Así, en el capítulo referente al Inventario General, en el artículo 72, se dispone que "el Jefe del Inventario de los bienes muebles e inmuebles de la Provincia, dependerá directamente del Contador General y tendrá a su cargo la investigación y estudio de la tierra, lagunas,

islas y demás bienes fiscales, debiendo coleccionar todos los antecedentes, referencias, títulos, planos y demostraciones que comprueben el dominio, y los inventarios parciales que pasen a la Contaduría General, las reparticiones, empresas e instituciones de la Provincia" y por el art° 74 que "de acuerdo con el decreto del Poder Ejecutivo de fecha 6 de octubre de 1913, proyectará las notas e insinuará las diligencias que corresponda practicar para obtener y mantener al día, la situación verdadera del inventario. Deberá además ejecutar por propia iniciativa todos los trámites para poder esclarecer y poder llegar al completo conocimiento de los bienes que se encuentran detentados por particulares, y podrá proyectar y aconsejar la mejor forma de explotación de los recursos o usufructos que surjan de los bienes públicos, para ser indicada a la superioridad por la Contaduría".

En cuanto al inventario en sí, el artículo 73 dice que "cada repartición, dirección, administración, fábrica o empresa tendrá asentado su inventario particular en el libro "Inventario General de la Provincia" con los valores o tasaciones correspondientes, cuyos importes corresp ndrán con los de la contabilidad general, a cuyo efecto el Jefe del inventario deberá pasar nota a la Sección Contabilidad, previo conocimiento del Contador General, de todas las altas o bajas que se produzcan, por nuevas adquisiciones, construcciones o constataciones de dominio;ventas,

donaciones o disminuciones de valor por uso, deterioro, destrucción o pérdida".

El Tribunal de Cuentas dictó con fecha 8 de noviembre de 1937, una acordada fijando las normas relativas o las formalidades que deben reunir las rendiciones de cuentas, como también las atinentes a su examen, libros, balances, etc. En lo concerniente al inventario dice que: "A los efectos del mejor control la Contaduría de la Provincia en cada rendición de cuentas deberá hacer constar, ya sea por documento entregado al Habilitado o Responsable y agregado a la rendición o por informe de la Sección respectiva de que las adquisiciones, tales como inmuebles, muebles, semovientes, maquinarias, etcétera, han sido incorporadas al inventario general de la Provincia ".

145.- La nueva Ley de Contabilidad. El 9 de abril de 1943, se sancionó la Ley de Contabilidad, Nº5017, hoy vigente en la Provincia de Buenos Aires, que vino a sustituir la anterior con el propósito —se dijo— de remozar y actualizar sus prescripciones con la incorporación de las disposiciones contenidas en leyes especiales y de aquellas que permitan concordar su texto con la Constitución provincial del año 1934, pero manteniendo su estructura básica y fundamental, porque, evidentemente, se trata de una de las mejores leyes que rigen en el país.

En material patrimonial es amplia y si bien conserva el contenido de algunos artículos de la ley anterior, incorpora otros nuevos con lo que gana en extensión preceptiva y en aptitud dotal. A este efecto dedica el capítulo I al que titula "Bienes de la Provincia".

Por el artículo 2º se define al patrimonio diciendo que lo constituyen "todos aquellos bienes que según la ley civil, corresponden a los estados particulares y los que adquiera para las necesidades de la administración, reciba por donación o quedaren vacantes dentro de su jurisdicción".

Satisface los principios doctrinarios sustentados especialmente por autores italianos como Ingrosso (98), Giannini (99), etc. en nuestro país por Bayetto (100) y la legislación de los países más adelantados(por ejemplo Italia) al concentrar la administración de todos los bienes en el Ministerio de Hacienda, como se desprende del artículo 3º:"Los valores y bienes muebles e inmuebles de la Provincia y respecto de estos últimos, tanto los públicos como los poseídos a título de propiedad privada, produzcan o no rentas serán administrados por el Ministerio de Hacienda". y del 4º que "Los valores y bienes afectados a un ser

&&&

(98) INGROSSO, op. cit.
(99) D.GIANNINI, op. cit.
(100) BAYETTO, op. cit.

vicio especial, se administran por el Ministerio o repartición de que dependan el servicio, y tan pronto como éste cese, pasan o vuelven a la administración del Ministerio de Hacienda".

Como complemento del principio sustentado anteriormente, el inventario no puede ser sino tarea de este Ministerio, y así lo preceptúa en el artículo 5º cuando dispone que "queda a cargo del Ministerio de Hacienda la formación del inventario de todos los bienes inmuebles de la Provincia, distinguiendo los que están destinados a un servicio especial de los que no lo están e indicando los elementos necesarios para conocer en qué consisten esos valores y bienes" y en el 175 cuando le confiere un plazo de 180 días para levantar dicho inventario.

En cuanto a las funciones que en lo concerniente a la contabilidad patrimonial le han sido asignadas a la Contaduría de la Provincia, se sintetizan en el contenido de los artículos 6º: "Cada Ministerio tomará las providencias necesarias para que las reparticiones dependientes de su departamento comuniquen el 31 de diciembre de cada año las variaciones que se verifiquen en el inventario de los valores y bienes muebles, el cual deberá ser remitido a la Contaduría de la Provincia dentro de un término de 30 días a contar de esa fecha". 7º: "Las municipalidades de la Provincia deberán proceder a levantar el inventario de

todos sus bienes inmuebles, muebles y semovientes, remitiéndolo a la Contaduría de la Provincia para su incorporación al inventario general. El Poder Ejecutivo fijará las normas con arreglo a las cuales se practicará esta operación. La Dirección General de Rentas no hará entrega de fondos a las municipalidades sin informarse previamente en la Contaduría de la Provincia si ellas han dado cumplimiento a lo dispuesto en el presente artículo".; 8ª: " La Contaduría de la Provincia fijará el procedimiento al que deberán ajustarse las reparticiones de la administración, autárquicas, de carácter especial y municipalidades, para el cumplimiento de lo dispuesto en los artículos 6º y 7ºm y 11º, encomendándole la fiscalización de la administración de los "bienes pertenecientes a la Provincia y a las reparticiones dependientes de ella que estén dedicadas a la amortización de empréstitos, deudas u otros objetos análogos. Asimismo, intervendrá en los sorteos y licitaciones que se realicen, para la amortización de deudas y fiscalizará el recuento, comprobación e incineración de los títulos y cupones emitidos por la Provincia o por reparticiones dependientes de ella.Deberá tomar conocimiento de los antecedentes relativos a todo ingreso de fondos en el Tesoro público, a objeto de ejercer la intervención fiscal que le corresponda".

Relativo a los antecedentes de los inmuebles provinciales, la Contaduría de la Provincia tie

ne la ingerencia que le acuerda el artículo 9º que dispone que "los títulos, descripciones y planos de los inmuebles de propiedad de la Provincia, serán archivados en la Escribanía Mayor de Gobierno, donde se llevará un registro actualizado de los mismos. Una copia de estos instrumentos se remitirá a la Contaduría de la Provincia"; y el artº 10º de que "los títulos, descripciones y planos de los inmuebles de propiedad de las reparticiones autárquicas, de carácter especial y municipalidades, se guardarán en sus respectivos archivos, remitiéndose una copia de ellos a la Contaduría de la Provincia".

146.- Funciones de la Sección "Inventario y Control Patrimonial de la Contaduría de la Provincia.

1º) Interviene en todo lo relacionado con el inventario general de la Provincia y su permanente actualización.

Esta Sección es la encargada de la remisión de las comunicaciones y formularios y de la evacuación de todas las consultas relacionadas con el inventario general, estando a su cargo, además, la recepción de los inventarios de los bienes muebles, semovientes e inmuebles que le envíen las distintas reparticiones y municipalidades.

Con respecto a los muebles y semovientes, a medida que los inventarios, llegan, revisa los cálculos, las sumas, los pases a los resúmenes, los que

son conformados por el empleado que efectúa dichas operaciones y luego agrupará por poderes y ministerios los correspondientes a las reparticiones del gobierno provincial y forma grupo aparte con los de las municipalidades y reparticiones autárquicas. Dá un número de orden á cada repartición y a las municipalidades, la oficial.

Recibe todas las comunicaciones de altas y bajas que le llegan y las agrega al inventario de la repartición o municipalidad a que corresponde.

Con respecto a los inmuebles, archiva separadamente lo que corresponde: al título o testimonio de adquisición o propiedad, los planos, la ficha del inmueble; la ficha de tasación y todo otro antecedente. Agrupa por Partidos los inmuebles pertenecientes al gobierno provincial, excepto los que se hallan administrados por las reparticiones autárquicas, los que los reune por cada una de ellas y por municipalidad los pertenecientes a éstas.

La Sección "Obras Públicas" de la Contaduría General, pasa a la Sección "Inventario y Control Patrimonial" en los casos en que el Poder Ejecutivo decrete la ejecución de cualquier obra pública que afecte al patrimonio privado del Estado (refecciones, ampliaciones, nuevas construcciones, etc.) ya sea por administración o por empresarios particulares— una comunicación en la que se detallan todos los antecedentes y datos posibles.

También, en el momento de la terminación de las obras y cuando se haya efectuado la última entrega de certificados de obras públicas, comunica los pagos realizados y el monto total a que asciende la obra ejecutada.

2º) Interviene en todo lo relacionado con adquisiciónes de bienes muebles, semovientes é inmuebles.

La Sección Inventario y Control Patrimonial, tiene a su cargo toda información con respect a adquisiciones, ya sean de bienes muebles, semovientes o inmuebles, que se soliciten a la Contaduría de la Provincia.

A fín de que el Poder Ejecutivo tenga la mayor información sobre la necesidad de la adquisición de bienes muebles, en todo expediente de esta índole toma intervención esta Sección e informa sobre los antecedentes que posea.

3º) Informa en todo asunto que se relaciones con los bienes inmuebles de propiedad fiscal.

En todo expediente o pedido de informes que se relacionen con la investigación, estudio o administración de las tierras, lagunas, islas y demás bienes correspondientes a este géenero, de pertenencia fiscal, la Sección emitirá su opinión y suministrará, en caso necesario, todos los antecedentes que con respecto a los mismos posea.

4º) Interviene y controla las ventas, contratos de arrendamientos y concesiones de bienes inmuebles de propiedad fiscal, y en los pagos por estos mismos conceptos.

La Sección intervendrá en toda venta, contrato de arrendamiento o concesión de bienes inmuebles fiscales.

En cuanto a los ingresos por venta, arrendamiento o concesión de tierras, lagunas, islas, locales de la rambla Bristol de Mar del Plata y riberas de la Provincia, etc., la Sección, previamente a la intervención de la Tenedurís de Libros, practicará el control de los mismos y procederá a efectuar las anotaciones respectivas.

147.- Libros. La Contaduría de la Provincia de Buenos Aires, ha dispuesto el empleo de os libros cuyas denominación y funciones detallaremos a continuación:

1º) Inventario - Muebles y Semovientes.

En el se asienta por Poderes y Ministerios y dentro de cada uno de estos por Reparticición, las cifras totales de los inventarios correspondientes, de manera de obtener los totales por reparticición, por poderes y ministerios y el total general de la administración provincial.

También se registra por repartición autárquica el total de cada una de ellas, de modo que

se tiene el parcial de cada repartición y el totalgeneral correspondiente a todas las reparticiones autárquicas de la Provincia; y por municipalidad, el total de cada una de ellas, de modo que se tenga el parcial de cada municipalidad y el total general correspondiente a todas las municipalidades de la Provincia.

2º) Inventario - Inmuebles.

Se registra por Partidos, los inventarios correspondientes a todos los inmuebles de propiedad fiscal que se hallen ubicados dentro de los límites de cada uno, de manera de apreciar el parcial de cada Partido y el total general de toda la provincia; por repartición autárquica, el valor de los inmuebles que administran, obteniéndose el parcial de cada una y el total general correspondiente a todas las reparticiones autárquicas de la provincia; por municipalidad, el valor de los inmuebles que posean, reflejando el parcial de los inmuebles de cada municipalidad y el total general correspondiente a todas las municipalidades.

3º) Diario General.

Contabiliza con el primer inventario que se practica, las cifras que arrojan los dos libros anteriormente citados y mensualmente las altas y bajas que se producen, de manera que en el libro Mayor General y en los de Cuentas Corrientes, se tengan los inventarios permanentes.

Anualmente verifican las diferencias que existen entre los saldos de Cuentas Corrientes y los inventarios practicados y una vez constatado el motivo de ellas, se efectuarán los asientos que permitan ajustar esas diferencias.

4º) Mayor General.

En este libro se procede a abrir las cuentas a que se hace mención en el parágrafo 148.

5º) Cuentas Corrientes de Reparticiones Provinciales y Autárquicas - Muebles y Semovientes.

Sirve de detalle de las cuentas del Mayor General, "Reparticiones Provinciales Cuenta Muebles" y "Reparticiones Autárquicas - Cuenta Muebles".

En él se abre cuenta a cada una de las reparticiones, con las cifras que acusan los inventarios iniciales y mensualmente se hacen los pases correspondientes a las altas y bajas producidas. Todas estas operaciones son efectuadas previamente a los asientos del Diario; a los formularios de los inventarios y los de las altas y bajas se les coloca el número del folio en que han sido anotados, con lo cual, al efectuarse los asientos en el Diario, se puede constatar cualquier omisión hagida y mensualmente se controlan las cifras que arroje este libro con las de las cuentas del Mayor General ya citadas.

6º) Cuentas Corrientes de Partidos de la Provincia y Reparticiones Autárquicas - Inmuebles.

Se detallan en él las cuentas del Mayor General "Partidos de la Provincia - Cuenta Inmuebles" y "Reparticiones Autárquicas - Cuenta Inmuebles".

En él se inicia cuenta a cada Partido por el valor de los inmuebles que se encuentran ubicados dentro de sus límites y a cada una de las reparticiones autárquicas por el valor de los inmuebles que administran.

Mensualmente, con las altas y bajas producidas se hacen los cargos y descargos en las respectivas cuentas.

7º) Cuentas Corrientes de Municipalidades - Inmuebles, Muebles y Semovientes.

Se discriminan las cuentas del Mayor General, "Municipalidades - Cuenta Inmuebles" y "Municipalidades - Cuenta Muebles".

Se procede a la apertura de una cuenta a cada municipalidad por el total de bienes inmuebles, muebles y semovientes que posean, según el inventario inicial y mensualmente, se registran las altas y bajas producidas.

La contabilización en este libro como en los anteriores, se realiza en la forma indicada para el de "Cuentas Corriente de Reparticiones Provinciales y Autárquicas-Muebles y Semovientes.

8º) Registro General de Letras por Tierras Públicas.

En este libro se registran cada una de las letras firmadas.

A fin de cada mes se obtiene el total de letras firmadas y el importe que representan y con él se procederá a efectuar los asientos que indicaremos en el parágrafo

A medida que se levanta, se renuevan o se mandan a protesto las letras, se les irá descargando los importes correspondientes y a fin de cada mes se contralan estos descargos con el libro Registro de Vencimientos Mensuales de Letras.

9º) Registro de Vencimientos Mensuales de Letras.

Sirve de auxiliar del libro anterior y en él se anotan, en cada mes, las letras que vencen, con lo cual se consigue un mayor control y ventajas para cualquier información que se solicite.

Las letras que han sido levantadas, renovadas o mandadas a protesto se totaliza y procediéndose a efectuar los asientos que indicaremos en el parágrafo 149 una vez hecho el control con el libro número 8.

10º) Cuentas Corrientes de Arrendatarios de Tierras Fiscales.

Sirve de detalle de la cuenta del Mayor General "Arrendatarios de Tierras".

A cada uno de los arrendatarios se abre cuenta, debitándosele la suma que se ha obligado a pagar por el contrato que ha firmado y se le acreditan los importes que vaya pagando.

11º) Cuentas Corrientes de Arrendatarios de la Rambla Bristol.

Sirve de detalle de la cuenta del Mayor General, "Arrendatarios Rambla Bristol".

A cada uno de los arrendatarios se le abre cuenta, debitándosele la suma que se ha obligado a pagar por el contrato que ha firmado, y se le acreditan los importes que vaya pagando.

12º) Concesiones Varias en Playas y Riberas de la Provincia.

En él se van registrando, en particular para cada playa o ribera, los ingresos que se produzcan provenientes de concesiones varias otorgadas en ellas.

A fin de cada mes se totaliza los ingresado en cada una y se procede a contabilizar en el Libro Diario.

13º) Servicios y Permisos Varios en Playas y Riberas de la Provincia.

En él se registran, en particular para cada concepto, los ingresos que se producen provenientes de pagos de servicios y permisos diversos.

A fin de cada mes se totaliza lo ingresado en cada uno y se procede a contabilizarlo en el libro Diario.

148.- Cuentas.

a) - "Muebles y Semovientes Provinciales"
"Inmuebles Provinciales"

Representan el patrimonio provincial.

Se las acredita por los valores de los inventarios de muebles, semovientes e inmuebles practicados y con las altas que de los mismos se producen. Se las debita por los valores de las bajas producidas operadas. Sus saldos representan los valores de muebles, semovientes e inmuebles que posee el Estado.

b) - "Reparticiones Provincias - Cuenta Muebles"
"Reparticiones Autárquicas - Cuenta Muebles"

Representan, respectivamente, los valores de muebles y semovientes que se hallan en poder de las reparticiones provinciales y autárquicas. Se las debita por los valores de los inventarios de muebles y semovientes practicados y por las altas que de los mismos se producen. Se las acredita por el monto de las bajas producidas. Sus saldos representan los valores de muebles y semovientes que poseen las reparticiones provinciales y autárquicas.

c) - "Partidas de la Provincia - Cuenta Inmuebles"
"Reparticiones autárquicas - Cuenta Inmuebles"

Se considera en estos rubros, respectivamente, los valores de inmuebles que posee el Gobierno Provincial, deducidos los que se hallan en poder de las reparticiones autárquicas y los que éstas administran.

Se las debita por los valores de los

inventarios de inmuebles practicados y por las altas en los mismos.e Se las acredita por las bajas producidas. Sus saldos representan los valores de los inmuebles de propiedad fiscal.

d) - "Muebles y Semovientes Municipales"
"Inmuebles Municipales"

Representan el patrimonio municipal acreditándose con los valores de los inventarios de muebles, semovientes e inmuebles practicados y con las altas que de los mismos se ocacionen. Se las debita por los importes de las bajas producidas en los mismos. Sus saldos representan los valores de muebles, semovientes e inmuebles que poseen las municipalidades.

e) - "Municipalidades - Cuenta Muebles"
"Municipalidades - Cuenta Inmuebles"

Son cuentas globales que involucran los valores de muebles, semovientes e inmuebles que poseen las municipalidades de la Provincia. Se las debita por los inventarios iniciales practicados y con las altas que se producen. Se las acredita por las bajas producidas. Sus saldos representan los valores de muebles, semovientes e inmuebles de propiedad de las municipalidades.

f) - "Letras a cobrar".

Se debita por letras firmadas, por compradores de inmuebles fiscales, acreditándose por las letras levantadas, mandadas a protesto o renovadas.Su saldo represente los valores de las letras

en poder del Fisco.

g) - "Inmuebles Fiscales Vendidos"

Se acredita por los valores de los inmuebles de propiedad fiscal que se venden. Anualmente en esta cuenta se salda la de "Recaudado por Venta de Inmuebles" e "Intereses sobre Letras", si ha habido algún levantamiento anticipado de letras, con lo cual quedará reducida a los valores e correspondientes a las ventas de inmuebles por las cuales se han recibido letras y que aun no han sido hechas efectivas.

h) - "Recaudado por Venta de Inmuebles"

Representa los importes que se cobran por venta de inmuebles de propiedad fiscal. Anualmente se salda con "Inmuebles Fiscales Vendidos".

i) - "Intereses sobre letras"

Se consideran en este rubro los intereses descontados sobre letras que han sido levantadas con anticipación a su vencimiento.

Anualmente se salda por "Inmuebles Fiscales Vendidos".

j) - "Letras Protestadas".

Se debita por los importes de las letras protestadas y se acredita cuando se las cobra. Su saldo representa los importes de letras protestadas y no cobradas.

k) - "Arrendamientos de Tierras a cobrar Año..."

Involucra los importes de los contratos firmados por los arrendatarios de tierras fiscales, a cobrarse en ese año. Se acredita por los importes de los contratos firmados y normalmente no tiene débito.

Anualmente, en esta cuenta se saldará la de "Recaudado por Arrendamientos de Tierras Año..." que corresponda al mismo año que la cuenta que analizamos, con lo cual su saldo quedará reducido a los importes de las cuotas vencidas en el año transcurrido y no abonadas.

l) - "Arrendamientos Rambla Bristol - Temporada..."

Demuestra los importes de los contratos firmados por los arrendatarios de la Rambla Bristol de Mar del Plata, en una temporada dada, acreditándose por los importes de los contratos firmados normalmente no tiene débito.

Anualmente, en esta cuenta se saldará la de "Recaudado por Arrendamientos Rambla Bristol Temporada...", con lo cual su saldo quedará reducido a los importes de los contratos vencidos en esa temporada y no abonados.

m) - "Arrendatarios de tierras"
"Arrendatarios Rambla Bristol"

Son cuentas globales que involucran, respectivamente, todos los arrendatarios de tierras fiscales y de la Rambla Bristol. Se debita por los importes de los contratos que los arrendatarios han fir

mado y acredita por los pagos que los mismos efectúan. Sus saldos representan los importes que adeudan los arrendatarios.

n) - "Recaudado por arrendamientos de tierras - Año..."
"Recaudado por arrendamientos Rambla Bristol — Temporada..."

Representan, respectivamente, lo percibido por arrendamientos de tierras fiscales y de la Rambla Bristol, en un ejercicio considerado.

Anualmente se saldarán porlas cuentas "Arrendamientos de Tierras a Cobrar Año..." y "Arrendamientos Rambla Bristol — Temporada...",

o) - "Depósitos Especiales - Garantías Arrendamientos".

Se debita por los depósitos efectuados de las garantías presentadas por arrendatarios, acreditándose por la devolución de las garantías depositadas o en los casos en que haya necesidad de hacer uso de los depósitos, por incumplimiento en el pago por el arrendatario. Su saldo representa el monto de los depósitos de garantías de arrendamientos, en poder del Fisco.

p) - "Garantía de Arrendatarios"

Se acredita por las garantías presentadas por los arrendatarios y debita por la devolución de las garantías depositadas o en los casos que haya que hacer uso de los depósitos, por incumplimiento en el pago por el arrendatario. Su saldo empresa el monto a que ascienden las garantías por arrenda-

mientos de tierras fiscales.

q) - "Recaudado en Playas y Riberas"

Representa los importes percibidos en concepto de concesiones y permisos otorgados y servicios prestados a los concesionarios, En playas y riberas de la Provincia. Se debita por los importes que ingresan y normalmente no tiene crédito. Anualmente, esta cuenta queda saldada por "Concesiones Varias" y "Servicios y Permisos Varios".

r) - "Concesiones Varias"

Es una cuenta global que involucra todo lo percibido por concesiones precarias otorgadas en playas y riberas de la Provincia. Se acredita por los importes que ingresan y normalmente no tiene débito.

s) - "Servicios y Permisos Varios"

Es una cuenta global en la que se incluye todo lo recaudado por permisos otorgados y servicios prestados en las playas y riberas de la Provincia. Se acredita por los importes que ingresan y normalmente no tiene débito.

Anualmente se salda por "Recaudado en Playas y Riberas".

149.- Asientos en la Sección Inventario y Control Patrimonial. Teniendo en cuenta los libros y cuentas enumeradas, las registraciones que se practican en el Diario General de esta Sección son las siguientes:

1º) Con las cifras que arroja el libro Inventario Muebles y Semovientes:

Varios

a) Muebles y semovientes provinciales.

Reparticiones Provinciales-Cuenta Muebles

Poder Ejecutivo

. . . . . .

(detalle por Ministerios y Reparticiones)

. . . . . .

Poder Legislativo

. . . . . .

. . . . . .

Poder Judicial

. . . . . .

. . . . . .

Reparticiones Autárquicas-Cuenta Muebles

. . . . . .

(detalle de Reparticiones)

. . . . . .

. . . . . .

2º) Con las cifras del libro Inventario-Inmuebles:

Municipalidades - Cuenta Muebles

a) Muebles y Semovientes Municipales

Varios

a) Inmuebles Provinciales

Partidos de la Provincia-Cuenta Inmuebles

Inmuebles en. . . . . .

(Nombre de los partidos)

" " . . . . . .

" " . . . . . .

Reparticiones Autárquicas-Cuenta Inmuebles

. . . . . .

(detalle de Reparticiones)

. . . . . .

. . . . . .

. . . . . .

Municipalidades-Cuenta Inmuebles

a) Inmuebles Municipales

3º) Mensualmente, las comunicaciones de altas y bajas que lleguen se contabilizarán en la siguiente manera:

a) Bajas de bienes muebles y semovientes de reparticiones provinciales.

Muebles y Semovientes Provinciales

a) Reparticiones Provinciales - Cta.Muebles.

b) Bajas de bienes muebles y semovientes de reparticiones autárquicas.

Muebles y Semovientes Provinciales

a) Reparticiones Autárquicas - Cta.Muebles.

c) Bajas de bienes muebles y semovientes municipales.

Muebles y Semovientes Municipales

a) Municipalidades - Cuenta Muebles

d) Bajas de bienes inmuebles provinciales.

Inmuebles Provinciales

a) Partidos de la Provincia - Cta.Inmuebles.

e) Bajas de bienes inmuebles provinciales administrados por reparticiones autárquicas.

Inmuebles Provinciales

a) Reparticiones Autárquicas - Cta.Inmuebles.

f) Bajas de bienes inmuebles municipales.

Inmuebles Municipales

a) Municipalidades - Cuenta Inmuebles

4º) Las comunicaciones de altas, las registrará mediante asientos inversamente análogos a los an-

teriores, efectuados para las Bajas.

5º) Venta de inmuebles:

a) Cuando se realiza mediante la entrega en efectivo del importe:

Recaudado por venta de Inmuebles

a) Inmuebles Fiscales vendidos

b) Cuando los compradores de inmuebles firman letras:

Letras a cobrar

a) Inmuebles Fiscales vendidos

c) Cuando el pago se efectúa parte en efectivo y parte en letras;

Varios

a) Inmuebles Fiscales vendidos

Recaudado por venta de inmuebles

d) Cuando reciba las constancias de que se han levantado letras:

Recaudado por venta de Inmuebles

a) Letras a cobrar

e) Cuando a un firmante de letras se le conceda la renovación parcial de alguna de ellas:

Varios

a) Letras a cobrar

Recaudado por venta de inmuebles

Letras a cobrar

f) Si se diese el caso de que una letra fuese levantada anticipadamente a la fecha de su vencimiento:

Varios

a) Letras a cobrar

Recaudado por venta de Inmuebles

Importe pagado de la letra Nº .....s/detalle libro número 9, fº .....

Intereses sobre letras

Importe de los intereses deducidos.....

g) Cuando la Provincia manda a protesto alguna letra:

Letras protestadas

a) Letras a cobrar

h) Cuando se pague una letra protestada:

Recaudado por venta de Inmuebles

a) Letras protestadas

6º) Arrendamiento de tierras fiscales:

a) Cuando se firma el contrato:

Arrendatarios de tierras a Varios

a) Arrend.de tierras a cobrar año.....

a) Arrend.de tierras a cobrar año.....
.....

b) Los ingresos por pagos de arrendamientos:

Recaudado por Arrendam. de tierras año .....

a) Arrendatarios de tierras

c) Cuando se exija una fianza o garantía al arrendatario:

Depositos especiales-Garantías arrendam.

a) Garantías de arrendatarios.

d) Cuando se devuelva el dinero o títulos depositados en garantía:

Garantes de arrendatarios

a) Depósitos especiales-Garantías arrend.

e) Cuando haya necesidad de hacer uso de una garantía otorgada:

Garantías de arrendatarios

a) Arrendatarios de tierras

f) Por los contratos de arrendamientos de la Rambla Bristol de Mar del Plata:

Arrendatarios Rambla Bristol

a) Arrend.Rambla Bristol-Temporada...

g) Por lo ingresado por pagos de los arrendatarios de la Rambla Bristol de Mar del Plata:

Recaudado por arrend.R.Bristol-Temp. ...

a) Arrendatarios Rambla Bristol

h) Por los ingresos por pagos de concesiones varias como así también por servicios y permisos de diversa índole otorgados en la Rambla Bristol y playas y riberas de la Provincia:

Recaudado en Playas y Riberas
a Varios

a) Concesiones varias

a) Servicios y permisos varios

150.- Asientos en la Sección Teneduría de Libros. Esta Sección centraliza el movimiento del patrimonio provincial en forma resumida que se traduce por siguientes asientos:

Varios
a Patrimonio Provincial

Inmuebles Provinciales

Muebles y Semovientes Provinciales

Varios
a Patrimonio Municipal

Inmuebles Municipales

Muebles y Semovientes Municipales

II - REGIMEN CONTABLE

151.- Centralización por la Contaduría de la Provincia.

Este organismo tiene a su cargo la contabilidad de la Provincia sin perjuicio de las contabilidades especiales que adopten las dependencias, reparticiones o entidades. Así surge del artículo 106 de la Ley de Contabilidad en el que se dispone que llevará la contabilidad general de la Provincia por el método de partida dobre, abriendo cuenta a las distintas reparticiones, empresas y servicios públicos, a los empréstitos y "resumiendo y teniendo a la vista las variaciones que se veriquem en el inventario general de los valores y bienes muebles e inmuebles a cargo de las mismas. Las diversas reparticiones, empresas, establecimientos públicos dependientes de la administración y entidades autárquicas, llevarán su contabilidad de acuerdo con la de la Contaduría de la Provincia, y a ese efecto estarán sometidas a vigilancia de esta repartición".

Relativo a la contabilidad de las reparticiones, empresas, establecimientos públicos dependientes de la administración y entidades autárquicas, éstas la llevan de acuerdo con lo de la Contaduría de la Provincia y a este efecto están sometidas a la vigilancia de esta repartición.

Todos los libros de la Contaduría de la Provincia, como los de las oficinas de percepción e inveraión de dineros públicos, son foliados y rubricados, (art.117), y en ellos se abre cuenta a cada rago de impuesto, renta o ingreso del presupuesto (art.32), como a cada uno de los incisos del presupuesto de gastos y también las cuentas que se crean necesarias a cada uno de los demás capítulos referentes a las reparti

ciones y empresas económicas de la Provincia que figuren en el presupuesto general (art. 33).

Además de los libros citados se abren los auxiliares necesarios para las anotaciones diarias (art. 32).

En cuanto a la documentación, el art. 39, dispone que "No se hará en la administración pago o entrega alguna de caudales o bienes públicos, sino en virtud de orden suscripta por el Gobernador de la Provincia, refrendada por el Ministro del ramo, y que esté en todo arreglada a lo dispuesto en esta Ley".

III - RESPONSABILIDAD DE LOS GESTORES DEL PATRIMONIO

152.- Fundamento legal. La ley de Contabilidad Nº 5017 equipara la situación de quienes administran bienes con los que manejan dineros del Fisco, con lo cual se sigue un criterio aceptado por la doctrina y la legislación. El artículo 122, establece que "deberánn rendir cuenta documentada todos las personas encargadas de recibir o de invertir dineros por cuenta de la Provincia, o que, de cualquier manera y por cualquier título, manejen valores o bienes de la misma" y que el Poder Ejecutivo reglamentará las épocas en que estas rendiciones de cuentas deban tener lugar, pudiendo en caso necesario exigirlas inmediatamente a las personas, reparticiones, empresas y establecimientos a que se refieren este artículo y el precedente", reglamentará las épocas en que estas rendiciones de cuentas deban tener lugar, pudiendo, en caso necesario, exigirlas inmediatamente.

"En caso de renuncia o cesación del responsable, este deberá rendir cuenta dentro del perentorio plazo de quince días, y, en caso de inhabilidad o muerte, lo harán sus herederos o representantes en el término que señale la Contaduría de la Provincia".

Pero la ley no sólo se ha detenido en que organismos especiales controlen críticamente la gestión de los administradores, sino que ha querido asegurar a priori del cumplimiento de los recaudos legales, contables, administrativos, etc., consolidando.

un respaldo suficientemente dotado como para garantizar al Estado en forma financiera, de cualquier eventualidad surgida de la inconducta, negligencia, malversación, etc. por los administradores (101).

Para ello que "Todo funcionario o empleado público que tenga a su cargo la recaudación, administración o custodia de fondos o bienes de propiedad fiscal, de cualquier naturaleza y por cualquier motivo, deberá prestar fianza suficiente para responder al cumplimiento de sus deberes y obligaciones", la que será a satisfacción del Poder Ejecutivo y se determinará con arreglo a las disposiciones reglamentarias que se dicten, tomando por base las circunstancias de la administración y funciones que se le encomiendan al empleado".

153.- La Contaduría de la Provincia y el Tribunal de Cuentas. La Contaduría de la Provincia es el organismo específico que entiende en la determinación de las responsabilidades surgidas a raíz de la administración de los bienes patrimoniales, emergiendo tal facultad de la disposición del artículo 108 de la Ley de Contabilidad que la autoriza al ejercicio de la fiscalización y control de todas las operaciones administrativas relacionadas con la percepción e inversión de las ven-

---

(101) OSCAR B. GAIMARO, "La rendición de cuentas en la legislación provincial"(opúsculo).

tas públicas, y del artículo 112 encomendándole al control de la administración de los bienes pertenecientes a la Provincia y a las reparticiones dependientes de ella.

Todo ello corroborado por la facultad privativa que, dentro de la legislación provincial posee, de tener a su cargo el examen y juicio administrativo de las cuentas de la administración y todas sus dependencias, a cuyo efecto requerirá "le sean presentadas por quien corresponda, en la forma prescripta por las leyes y decretos en vigencia, pudiendo pedir todos los datos, informes y documentos que juzgue necesarios para el mejor desempeño de su cometido".

En cuanto al régimen de las fianzas de los gestores patrimoniales, la Contaduría de la Provincia lleva un registro formado atal efecto, "en el cual se consignará los domicilios real o legal si se constituyese este último, de los empleados y fiadores y no liquidará ni reconocerá liquidación de sueldo a favor de los empleados a que se refiere el presente artículo, hasta que éstos y sus fiadores no con tituyan, bajo su firma, un domicilio real o legal que subsistirá para todos los efectos mientras no fuese cambiado en la misma forma. El responsable y su fiador, deberán constituir domicilio especial dentro del territorio de la Provincia".

La Contaduría de la Provincia está así encargada de todas las operaciones generales de liqui-

dación y contabilidad a la vez que es de su competencia el control administrativo en su faz previa, por medio de la intervención, investigación e inspección con facultades de observación, y en su aspecto crítico, comprobando ulteriormente, en primera instancia (la segunda y última compete al Tribunal de Cuentas), las rendiciones de cuentas de las dependencias provinciales.

En la Provincia de Buenos Aires —lo hemos comentado anteriormente—, existe el Tribunal de Cuentas, como organismo constitucional y deslindado su funcionamiento del de la Contaduría de la Provincia, aunque sin verdadera independencia administrativa, pues tiene una dependencia directa del Ministerio de Hacienda, Economía y Previsión, en cuyo presupuesto está involucrado.

Sus funciones —que determinan en su aspecto general el artículo 147, incisos 1 y 2º de la Constitución de la Provincia—, se extiende al examen de las cuentas de percepción e inversión de las rentas públicas, y al derecho de inspeccionar las oficinas que administren fondos públicos y que efectúa en la forma prescripta por la Ley de Contabilidad nº 5017; la Ley 4687 orgánica de las municipalidades, y en los acuerdos del 31 de julio de 1936 y 8 de noviembre de 1937.

El Tribunal de Cuentas de la Provincia de Buenos Aires, fué implantado por la Constitu-

ción de 1889, ante la imposibilidad del contralor legislativo ejercido por intermedio de la Oficina de Contabilidad, dependiente de la Legislatura y creada por la Constitución de 1873.

La provincia de Buenos Aires, fué la primera que estableció en el país el Tribunal de Cuentas inspirado en los moldes de la Corte Francesa (102), aunque con ciertas variantes en su organización y funcionamiento, asignándole un carácter autónomo e independiente, como poder jurisdiccional, político y gubernamental, distinto por la naturaleza de sus funciones a los demás poderes.

La reforma constitucional de 1934, amplió y especificó las funciones del Tribunal de Cuentas, en forma más detenida de lo que hacía la Constitución de 1889, pero sin introducir variantes, lo cual ha conducido a decir al Dr. Granoni, en el libro que hemos citado, que se le adjudicó el contralor preventivo que tan buenos resultados a producido en los países en que se ha implantado.

Las atribuciones del Tribunal pueden sintetizarse:

1º) De carácter administrativo:

a) - Examen de los libros de contabilidad y documentación existentes en las dependencias públicas, administrativas o comunales;

---

(102), RAUL A. GRANONI, "El control de los gastos públicos por los Tribunales de Cuentas"

b) - Visita, inspección y arqueo de caja en dichas dependencias;

c) - Comparencia de los funcionarios municipales para que suministren informes y explicaciones que le fueran requeridas con relación al estudio de las cuentas (art. 20, de la Ley 4373);

d) - Reglamentación de los libros de contabilidad de las municipalidades;

e) - Fijación de la forma que deben efectuar las rendiciones de cuentas las reparticiones administrativas;

f) - Determinación de si los empréstitos proyectados por las municipalidades encuadran dentro de las prescripciones constitucionales y legales.

2º) De carácter jurisdiccional:

a) - Es la única autoridad que aprueba o desaprueba, de modo definitivo, las cuentas rendidas por la administración pública o las municipalidades;

b) - Declaración de responsabilidad y formulación del cargo a los administradores de fondos;

3º) De carácter constitucional:

a) - No surgiendo del texto constitucional la facultad legislativa de aprobar o desechar la cuenta de inversión, es ésta atribución del Tribunal de Cuentas (art.147, inciso 1º de la Constitución);

b) Determinación de la responsabilidad en que ha incurrido el Poder Ejecutivo;

c) Control sobre la recaudación de los recursos.

IV - REGIMEN PATRIMONIAL DE LAS MUNICIPALIDADES

154.- Administración comunal. Las facultades que son inherentes a las municipalidades, no han sido enunciadas por la Constitución Nacional, con lo cual ha seguido una conducta distinta que con la nación y las provincias, dejando, precisamente, librado a éstas, su organización como surge del art. 5º en don de se establece que dictaran su constitución asegurando, entro otras cosas, el régimen municipal.

Como el país fué paulatinamente perdiendo su tradición municipal, la Constitución quiso restablecerlas creando la obligatoriedad a las provincias del establecimiento de un régimen municipal dejando librado su elección a la voluntad y experiencia de los constituyentes provinciales, considerándosela según su naturaleza histórica y jurídica como institución propia y exclusivamente local que deriva su existencia, forma y poderes, de la soberanía provincial(103)

En razón de esta atribución, las provincias han incluído en sus Cartas prescripciones que legislan, sobre el gobierno comunal como así también leyes orgánicas de las mismas. En la Provincia de Buenos Aires, los constituyentes del año 1934 han titulado a la Sección 6a, "Del régimen municipal", y se ha dictado, a manera de reglamentación, la Ley nº 4687, denominada Ley Orgánica de las Municipalidades.

---

(103) JOAQUIN V. GONZALEZ, "Manual de la Constitución Argentina".

Estos entes no son más que delegaciones de los poderes provinciales, circunscriptos a fines y límites administrativos que la Constitución ha previsto como entidades de régimen provincial y sujetos a su propia legislación, para lo cual ejercen también facultades impositivas y coextensivas en la parte del poder que para ese objeto las acuerdan las constituciones y leyes provinciales en uso de un derecho primordial de autonomía (104).

Las comunas tienen como atribución esencial la de organizarse en cuanto interese a su administración aunque dentro de los límites señalados por la Constitución y las leyes. De allí que se habla de su "relativa autonomía" como resultante de su derecho o poder financiero y tributario, en base al cual efectúan la prestación de servicios públicos propios (aquellos que deben realizarse sin interrupción, por ejemplo cementerios, mataderos, etc.) e impropios (en casos de excención gestionados o regulados por éstas.

155.- Disposiciones que rigen el régimen patrimonial.

Ya el art. 2344 del Código Civil, legisla sobre los bienes de pertenencia comunal definiéndolos como aquéllos"que el Estado o los Estados han puesto bajo el dominio de las municipalidades". Le concede también el carácter de enajenables pero limitado

---

(104) RAFAEL BIELSA, "Principios de regimen municipal"

al modo y forma que las leyes especiales lo prescriban.

Es por ello entonces, que la Constitución de la Provincia encuadra dentro de las atribuciones inherentes a este régimen, la de administrar los bienes raíces con facultad de enajenarlos -(art.183, inciso 5º)—, pero solamente en remate público, (art.184, inciso 5º).

La ley orgánica de las municipalidades nº 4687, ha reglamentado con algunas limitaciones, la prorrogativa constitucional.

El art.83, establece que "Los concejos proveerán a la administración de los bienes municipales, pudiendo disponer su enajenación por mayoría absoluta de votos de la totalidad de sus miembros. Cuando se trate de enajenar o gravar edificios públicos municipales se requerirá autorización legislativa. Los demás bienes raíces serán enajenables en remate público anunciado con un mes de anticipación". Despréndese así que existen dos clases de bienes: aquéllos que pertenecen al dominio privado de la municipalidad, y cuya venta requiere autorización previa del poder legislativo; y aquéllos de los que puede desprenderse directamente, con los únicos requisitos del remate y anuncio previo del mismo.

En cuanto atañe a enajenaciones a título gratuito o permutas, se requiere el voto de los dos tercios de los miembros componentes del concejo (art. 84).

El artículo 85 determina qué bienes son municipales por carecer de dueños y su situación jurídica: "Los solares, quintas y chacras comprendidos dentro del ejido de las ciudades y pueblos que no fueren de propiedad particular, pertenecen a las respectivas municipalidades", y que "estas tierras están fuera del comercio y son sólo enajenables y prescriptibles de acuerdo con la Constitución, leyes de la Provincia y ordenanzas, que en su consecuencia, dicte cada Municipalidad".

En lo relativo a los bienes muebles, semovientes, efectos, especies, etc., el régimen es más liberal, no sólo en cuanto a los requisitos a cumplirse sino en cuanto al órgano facultado para su disposición. El art. 86, fija que "el intendente, en su carácter de administrador, previa autorización del concejo, podrá vender por medio de licitación, que se publicará durante ocho días en un diario o periódico de la localidad, y a falta de éstos en carteles que serán fijados en parajes públicos, los bienes muebles, herramientas, semovientes, residuos, frutos o productos de propiedad municipal cuyo valor prima facie no exceda de tres mil pesos moneda nacional. Asimismo se faculta al intendente a entregar a cuenta de precio, máquinas, automotores u otros útiles que debieran radiarse del servicio, por razón de las nuevas adquisiciones".

Esta última parte del art. 86 de la

ley 4687, ha sido criticada por alegarse que no concuerda con las garantías municipales que exige esta ley para la enajenación de los bienes, toda vez que el Intendente "per se" no debería disponer de estos bienes sino con autorización del Concejo Deliberante.

156.- Contabilidad del patrimonio comunal. Dentro de la limitada órbita de estos organismos políticos, está expresamente determinada la obligatoriedad de esta clase de contabilidad. El artículo 111 de la Ley Orgánica de las Municipalidades, nº 4687, así lo prescribe cuando establece que "el Intendente hará llevar la contabilidad de manera que refleje claramente el movimiento financiero y económico de la comuna, que comprenderá: a) La contabilidad patrimonial, que partiendo de un inventario general de los bienes de la comuna, establezca todas las variantes del patrimonio, producidas en cada ejercicio; b) La contabilidad financiera que partiendo del cálculo de recursos y del presupuesto de gastos anuales, establezca el movimiento de ingresos y de egresos de cada ejercicio".

Es decir, entonces, que se contempla la contabilización del inventario general al 1º de enero de cada año, fijando las altas y bajas operadas en su activo y la creación, aumento o disminución del pasivo, registrando cual ha sido la inversión de los caudales públicos, que si bien representan un gasto para la contabilidad financiera son transformaciones del tesoro comunal que deben asentarse en los libros,

de manera de reflejar la situación de la hacienda pública. (105).

157.- Inventario municipal. Al mencionar la Ley Orgánica de las Municipalidades, hicimos notar que el art. 111, al referirse a la contabilidad, la dividía en el aspecto patrimonial y en el financiero, y en lo atinente a aquél que debía partir de un inventario general de los bienes de la Comuna.

Pero esta situación, no es solamente con extensión al gobierno comunal, sino que adquiere una obligatoriedad mayor por imperio de la Ley de Contabilidad, nº 5017 que sitúa en la Contaduría de la Provincia la fiscalización de toda actividad concerniente al inventario, su centralización, resumen y contabilización.

Por el art. 7º de esta ley, las municipalidades deberán levantar el inventario de todos sus bienes inmuebles, muebles y semovientes remitiéndolos a la Contaduría de la Provincia para su incorporación al Inventario General. En previsión de que algunas comunas se evadieran de cumplimentar lo anterior, la ley les ha fijado una claúsula coercitiva, determinando que la Dirección General de Rentas no le hará entregas de fondos sin informarse previamente en aquella repartición si han cumplido esas tareas (art. 7º, in fine), cuyo procedimiento lo fijará la Contaduría de la Pro-

---

(105) ALBERTO G. CALDUMBIDE, "Administración Municipal".

vincia (art. 8º), quien también recibe copia de los títulos, descripciones y planos de inmuebles, cuyos originales se archivan en las respectivas municipalidades (art. 10º).

158.- Contabilización en el Libro Inventario de las Municipalidades.

1º) Activo. En esta parte del libro Inventario se contabilizan las siguientes cuentas por estos conceptos:

a) Caja, por el dinero efectivo;

b) Banco de la Provincia de Buenos Aires, por el dinero depositado que certifica esta institución;

c) Deudores por impuestos atrasados, que detalla las deudas de los contribuyentes morosos;

d) Obligaciones a cobrar, por el importe de dichas obligaciones;

e) Banco de la Provincia de Buenos Aires, Cuenta Depósito en Garantía, que arroja el saldo de los títulos depositados a la orden de las municipalidades por los contratistas;

f) Material Rodante, automóviles, camiones, regadoras, etc.

g) Inmuebles y Terrenos, por los edificios, plazas, paseos, cementerio, etc. Cuando figuran bienes adquiridos por compra, se les asigna este valor; y si los bienes han sido donados, por $ 1,--m/n., con el propósito de que el ejercicio no arroje un beneficio en que el administrador no ha intervenido;

h) Muebles y Útiles, por sus existencias;

i) Existencia Provisiones ejercicio, (forrajes, naf ta, lubricantes, etc).

j) Gobierno de la Provincia cuenta participación, lo que falta percibir por leyes impositivas, en el porcentaje fijado por el Gobierno:

k) Banco de la Provincia de Buenos Aires, cuenta recuersos ordinarios, que registra lo depositado por este concepto presupuestario.

2º) Pasivo:

a) Deuda flotante, que involucra a los deudores de ejercicios anteriores y del actual, el servicio de empréstitos, préstamos y anticipos;

b) Deuda documentada, las obligaciones con este carácter;

c) Deuda consolidada, los saldos por empréstitos con traídos o de deudas flotantes consolidadas;

d) Acreedores por depósitos en garantía, contrapartida de"Banco de la Provincia de Buenos Aires, Depósito en Garantía".

e) Patrimonio Municipal, que refleja el superávit patrimonial;

f) Saldo ejercido, por las disponibilidades sin afectación que se transfieren al ejercicio siguiente.

159.- Contabilización en el libro "Diario Municipal".

El inventario registrado en la forma descripta se asienta en el libro Diario, merced a este asiento:

Varios
a
Varios

Caja

Banco de la Provincia de Buenos Aires (cuenta rec.ord.)

Banco de la Provincia de Buenos Aires (cuenta ...)

Banco de la Provincia de Buenos Aires (cuenta dep.en gar)

Deudores por impuestos atrasados

Obligaciones a cobrar

Material Rodante

Inmuebles y Terrenos

Muebles y Utiles

Existencia Provisiones ejercicio

Gobierno de la Provincia (cuenta Particip.)

a Deuda Flotante

a Deuda Documentada

a Deuda Consolidada

a Acreedores por Depósitos en Garantía

a Saldo Ejercicio

a Patrimonio Municipal

160.- Rendición de Cuentas patrimonial. En la gestión financiero-patrimonial, es el Intendente Mel responsable de la administración de los bienes comunales por cuanto él tiene confiada la función ejecutiva de este gobierno, según se dispone en el artículo 2º de la Ley 4687, y quien responde personalmente no sólo por cualquier acto definido sino también por los daños y perjuicios (art.185 de la Constitución de la Provincia).

Del manejo de los fondos y bienes del erario municipal, se ejerce un doble control que denominaremos interno y externo, ambos con carácter crítico.

a) Interno, porque debe rendir cuentas ante el Concejo Deliberante (Departamento Deliberativo) que integra con el Departamento Ejecutivo (Intendente) el gobierno municipal. Esta facultad del Concejo Deliberante surge del artículo 94 de la Ley Orgánica de las Municipalidades a quien faculta para el examen de las cuentas que deberá rendir el Intendente con los respectivos comprobantes antes del 1º de abril de cada año, en la forma que establezca el Tribunal de Cuentas (art.96).

Si del examen de las rendiciones surgieran observaciones, ello da lugar a un trámite que se resuelve de la siguiente manera (art. 94, párrafo segundo): si hay indicio de dolo o falta grave, se remiten los antecedentes al juez competente para la investigación y juicio correspondiente; si sólo existen vicios de procedimientos o hechos u omisiones que den lugar a medidas administrativas, el Presidente del Concejo lo hace notar al Intendente para que disponga lo conveniente.

b) Externo, por el Tribunal de Cuentas, quien está facultado por el art. 147 de la Constitución de la Provincia, al examen de las cuentas municipales (inciso 1º) y a la inspección de las oficinas municipales (inciso 2º).

A este respecto el artículo 96 de la ley 4687 dispone que el Concejo Deliberante examinará y resolverá sobre las rendiciones de cuentas debiendo remitirlas al Tribunal antes del 1º de mayo.

Además, existe un control sobre la gestión patrimonial que se exterioriza por la publicidad a que están sujetos dos actos de disposición. El cálculo de gastos y recursos, se publica una vez promulgado por el Departamento Ejecutivo (art. 70, inciso c) lo mismo que las ordenanzas impositivas (art.141).También se exige que se publiquen los balances mensuales de Tesorería (art. 97) y la memoria anual (art.184, inciso 1º de la Constitución provincial). Dicha memoria y el balance financiero debe contener (art. 110) de la ley nº 4687):

a) el monto de lo recaudado;

b) el monto de lo gastado, con especificación de las sumas pagadas y a pagar por cada rubro el presupuesto;

c) el balance patrimonial, y

d) la recopilación de las ordenanzas dictadas durante el año.

CAPITULO VIII

LEGISLACION FEDERAL

I - CONSIDERACIONES GENERALES

161.- La anterior ley de contabilidad. En el orden nacional distintas disposiciones contenidas en leyes y decretos puestos en vigencia durante más de medio siglo, trataron de subsanar las deficiencias de la Ley de Contabilidad anterior, que sancionada en el siglo pasado (26 de setiembre de 1870), ha cumplido largamente con los propósitos que la inspiraron.

Pero el transcurso del tiempo, la evolución institucional y política del país, el advenimiento de renovadas ideas económicas y el desarrollo de nuevas concepciones financieras, han originado transformaciones profundas que no pudieron preverse en la ley nº428, dando origen a situaciones a cuya solución han concurrido la voluntad de legisladores del P.E. y de estudiosos de la materia, en procura de suministrarle los elementos de que carecía.

Y esta acción, no se limitó a propugnar reformas o modificaciones, a veces formales y en otras substanciales, sino que engendró la conciencia de que la necesidad de dotar al Estado de una nueva Ley básica de su desenvolvimiento financiero-patrimonial se hacía imprescindible para que estuviera acorde con la grandeza siempre creciente del país y satisficiera la experiencia adquirida durante la vigencia de la ley nº 428 y la doctrina argentina y principalmente extranjera.

Así se originaron muchas leyes cuyo propósito fué suplir fallas de ésta, complementadas por

decretos y resoluciones.

Pero no bastó esta tarea, y en varias ocaciones se intentó suplantar la vieja ley por otra nueva, propiciándose su reforma en el seno del Congreso o por el P.E., sin olvidar la prédica incesante de quienes desde la cátedra o el libro, han propugnado por dotar al país de un instrumento legal amplio y eficaz, y así se llega a la sanción de la nueva Ley de Contabilidad Nº 12.961, dada con fecha 20 de marzo de 1947, y para cuyo texto se tuvo como base el proyecto del Presidente de la Contaduría General D. Otto D.Rasmussen. Contiene ellas diversas innovaciones en la materia, entre las cuales cuentan la de reapropiación de los gastos y la "desaparición" del tribunal de cuentas que, si bien en la ley anterior carecía de los requisitos indispensables que la doctrina y cierta legislación le acuerdan,en la actualidad no hay mención para nada de esta Segunda instancia administrativa en el juicio de cuentas.

En este capítulo, trataremos de hacer figurar las disposiciones de todo orden que rigen los diversos tópicos abarcados en nuestro trabajo y contenidas en leyes, decretos y resoluciones.

162.- Modificaciones a la Ley nº 428. En distintas oportunidades y obedeciendo a móviles diversos, se reforma la anterior Ley de Contabilidad, tratando así de obviar los inconvenientes que traía aparejado su re-

mota sanción en el año 1870 —en base a un proyecto presentado en el año 1865 por el senador ULADISLAO FRIAS—, que hacía que no contemplace las necesidades reales de la administración pública, que, forzosamente, veía trabada su actividad normal por la rigidez de algunos conceptos que se interponían ante su crecimeinto meramente vegetativo.

La prima de esas reformas se efectuó por la Ley 923 que regía sobre el control legislativo de las cuentas hasta que fué derogada por la ley 3956 Luego se sancionó la ley 1606 que derogó el art. 23 de la ley 428, que tenía atinencia con la sanción de créditos extraordinarios por el Poder Ejecutivo; el cual no podría hacer ningún gasto que no estuviese autorizado por la ley de presupuesto o por una ley especial.

La Ley 3954, conocida con el nombre de ley Berdue, por la que se derogaron las leyes especiales que autorizaban gastos los que tendrían imputación a la misma durante el ejercicio en que fueron citadas, debiendo en lo sucesivo figurar en el presupuesto general; la nº 10.285, ley Demarchi, del 25 de setiembre de 1915, estableciendo que previa inclusión en la ley general de presupuesto de inversiones referentes a obras públicas, debían ser aprobadas por el Poder Ejecutivo; la ley 11.672, llamada complementaria permanente del presupuesto "que es más o menos una ley bolsa, en la que se recolectan disposiciones sueltas(106)

(106) DIARIO DE SESIONES DE LA H.CAM.de DIP.del 5/II/47.

la 12.576, referente a obras públicas.

Existen otras leyes, que tienen vinculación con el régimen contable y el control de las finanzas, tales como la 3305, creativa de las intendencias militares; la 12.595 y 12.737.

La ley 3956 vino a suplir a la 923, e instituyó dos comisiones legislativas con el cargo de controlar una de ellas, las cuentas del Poder Ejecutivo, referentes al ejercicio anterior inmediato y la otra las más atrasadas.

163.- Proyectos de reformas. Además de las iniciativas apuntadas que se convirtieron en ley, se produjeron otras que no llegaron a tener sanción legal. Es el caso del tribunal de cuentas, que en el año 1881, el 7 de setiembre, fué incluído en un proyecto de ley del diputado Astigueta que carecía de sanción, lo mismo que el de los diputados Miguenz y Sánchez Sorondo, registrado en el Diario de Sesiones con fecha 9 de setiembre de 1922.

Posteriormente, a raíz de un proyecto del entonces senador Matienzo, se dicta la ley 11.635 por la cual los miembros de la Contaduría General de la Nación debían ser nombrados por el Poder Ejecutivo con acuerdo del Senado y por un término de 15 años. Estaban sujetos a la jurisdicción del tribunal de cuentas los presidentes de la República, ministros y demás funcionarios del art. 45 de la Constitución por un término de hasta ocho años del cese de sus mandatos.

Esta ley fué vetada el 18 de octubre de 1932 por el presidente Justo.

Pueden citarse también otros muchos proyectos que tampoco tuvieron sanción. El del diputado Bustamante, en el año 1882; del Poder Ejecutivo en el año 1910; el del diputado Padilla en 1911; el del diputado Coronado en 1914; el del diputado Vicente C. Gallo, en el mismo año; del diputado Garzón en 1915; del diputado Miguenz en 1923; del diputado Carlos J. Rodriguez, en 1930; y de estos senadores: Igarzabal en el año 1892; Olaechea, en 1911; y Villafañe en 1940.

164.- Designación de comisiones reformadoras. A este respecto existieron diversos proyectos, los que corrieron suerte diversa. En el año 1933 el diputado Miguez tuvo esa iniciativa que en el año siguiente le correspondió al diputado Oddone. La de mayor transcendencia fúe la del senador Palacios que propició en el año 1932 el nombramiento de una comisión interparlamentaria a quien compitiera todo lo atinente con el estudio de coordinar las bases de estructuración de las disposiciones de una nueva ley de contabilidad. Esta comisión fué, en realidad, integrada exclusivamente por senadores, y que lo fueron el autor de la inciativa y los doctores Serrey y Arancibia Rodriguez.

Esta comisión solicitó la colaboración del Dr. Juan Bayetto quien, luego de meditado y profundo estudio, produjo una ley de contabilidad que presentó como anteproyecto de dicha comisión.

También a la Contaduría General de la Nación se le encargó en el año 1943 que proyectara una reforma a la ley 428, quien fué confeccionado por una sub comisión ad hoc integrada por el Dr. Juan Bayetto; por los contadores mayores de la Contaduría General doctores Taxanos Pintos y Mainer y D.Daniel Rasmussen; y por el director de administración del Ministerio del Interior, Dr. Unsain.

De manera entonces, que esta labor pre reformadora, concluyó en la presentación de tres proyectos debidos al Dr. Bayetto, a la comisión senatorial y a la Contaduría General de la Nación, y que constituyen los trabajos de mayor aliento, extensión y envergadura. 166.- La ley 12.961. Se llega así a la que en la actualidad es la Ley de Contabilidad. Se origina en el requirimiento del Poder Ejecutivo de que la Contaduría General de la Nación proyectara las reformas pertinentes a la Ley nº 428 y que ésta elevó por intermedio de su presidente D. Otto D. Rasmussen al Ministerio de Hacienda con fecha 23 de julio de 1946, preparándose al mismmo tiempo un folleto al cual se dió amplia difusión.

El Poder Ejecutivo, previas algunas variantes de detalle, lo envía al Congreso el 28 de noviembre del mismo año, teniendo entrada en la Cámara de Deiputados el día siguiente y en el orden del día el 19 de diciembre sin alcanzar a ser tratado, girándoselo a las comisiones de Presupuesto y Hacienda, Asuntos Constitucionales y Legislación General, quienes produjeron,

conjuntamente, dos despachos, uno por la mayoría y otro por la minoría, que fueron objeto de consideración en las sesiones del 5, 6, 7 y 12 de febrero de 1947 y por la Cámara de Senadores el día 14 de marzo, pasando en revisión a la Cámara de origen para ser tratado y convertido en ley, el 20 de marzo.

Contiene, en su faz general, diversas innovaciones de fondo y formales, con respecto de la ley anterior y merecieron continuos debates en el Parlamento las disposiciones referentes al presupuesto general y régimen del ejercicio financiero, muy en especial los atículos en que se legisla sobre crédito adicional, fondo de emergencia y defensa nacional.

Entre las novedades, cuentan la de reapropiación de los gastos (art.29) y la desaparición del tribunal de cuentas cuyas funciones han sido conferidas a la Contaduría General de la Nación.

En nuestra materia, las disposiciones de la Ley 12.961 trataremos comparativamente con la ley 428, en desarrollo del temario de los subcapítulos siguientes en que también haremos referencia a aquellas disposiciones contenidas en otras leyes o decretos del Poder Ejecutivo.

II - BIENES

166.- Bienes muebles e inmuebles. La Constitución Nacional hace referencia expresa en el artículo 4º entre los recursos del Gobierno Federal, a la venta y locación de tierras de su propiedad y en el 67, inc. 4º entre las atribuciones del Congreso, o la de disponer del uso y de la enajenación de las tierras de propiedad nacional.

Podemos considerar como implícitamente comprendida la gestión de los bienes inmuebles y muebles, en el artículo 86, inciso 13, que faculta al Poder Ejecutivo para recaudar las rentas de la Nación y decretar su inversión con arreglo a la ley o presupuestos de gastos generales.

El Código Civil legisla sobre los bienes, clasificándolos en el art. 2.339, en bienes del dominio público y en bienes del dominio privado del Estado general o de los Estados particulares, enunciando los públicos en el art. 2340 y los privados en el artículo 2342. En el capítulo II tratamos ampliamente este tópico.

En lo que atañe a la administración de los bienes del Estado, ella es incumbencia del Ministerio de Hacienda, según lo establece el art.10º de la ley 3727, y la Ley de Contabilidad nº 12.961 que en su artículo 52 dice que "los bienes inmuebles del Estado, sean del dominio público o privado, se considerarán atribuídos a la jurisdicción del Ministerio de Hacienda

a los efectos del contralor de su administración, destino y registro patrimonial", con exclusión de los que se hallan afectados a un servicio público público determinado, que son administrados por el ministerio o entidad que tenga a su cargo dicho servicio, a cuyo efecto se considerara concedido su uso a título gratuito debiendo pasar a la jurisdicción del Ministerio de Hacienda cuando quedaren sin destino (art. 53).

Además por el art. 54, "toda transferencia de dominio de bienes inmuebles, que ingresen o salgan del patrimonio del Estado, y todo cambio de destino deberá comunicarse a la Contaduría General de la Nación, remitiéndole las escrituras públicas e los antecedentes que permitan las anotaciones del caso en el Registro de Bienes del Estado".

El 23 de octubre de 1937, el Poder Ejecutivo dictó en acuerdo de ministros el decreto nº117651, aprobando el clasificador de los bienes del Estado, estableciendo tres grandes grupos:

a) Inmuebles, que comprende tierras y terrenos, edificios, obras de atraque, obras de defensa, vías de comunicación, etc. y a su vez subdivisiones dentro de cada categoría;

b) Muebles, que involucra moblaje, maquinarias, herramientas, medios de transporte, útiles y enseres, etc., incluyendo especificaciones dentro de cada una de ellas, como así también la cuenta y subcuenta correspondiente;

e) Semovientes, incluye animales al servicio del ejército, de labor, sementales, aves de corral, animales para experiencia y ganado, que distingue su caballar, vacuno, mular, ovino, cabrío, porcino, etc.

Por el decreto del 3 de setiembre de 1946, el P.E. creó una comisión con el encargo, entre otros, de proyectar un nuevo clasificador de bienes, la que hasta el presente no se ha expedido.

167.- Bienes muebles y semovientes en desuso. La ley nº 3727 de organización de los ministerios, ha colocado entre las atribuciones del Ministerio de Obras Públicas, las atinentes al depósito, administración y venta de bienes muebles y semovientes del Estado fuera de servicio (art. 15, inc. 13).

Por Decreto del 27 de julio de 1933, entendiendo de las dificultades que acarreaba la disposición legal citada al Ministerio de Obras Públicas, que carecía de locales y personal suficiente, se comisiona a este Ministerio para que designe una comisión a tal efecto.

Sin embargo, el Poder Ejecutivo por decreto del 31 de mayo de 1938, basado en la necesidad de abreviar trámites y de favorecer a entidades jurídicas, ha fijado una excepción, a todas luces improcedente y contraria al texto de la ley citada, facultando a las reparticiones y dependencias públicas que posean materiales en desuso provenientes de descartes, demoli

ciones, etc. a deshacerse de esos elementos por venta donación o aprovechamiento mediante reparaciones o transformaciones. Cuando el valor estimativo no excediera de $ 200,--m/n., se pueden donar a instituciones deportivas, culturales, etc; cuando fuera superior a $ 200,-- m/n. e inferior a $ 5.000,-- m/n., corresponde enajenarlos mediante licitación privada; y superior a esta cantidad, en remate público y mediante autorización del P.E.

168.- Censo de los bienes del Estado. Para su realización, la ley 3727, en su artículo 15, inciso 12, lo colocó bajo la dirección del Ministerio de Obras Públicas y, como el Poder Ejecutivo consideró que no se cumplía sino parcialmente esa disposición, dictó el decreto del 27 de julio de 1933 designando una comisión para que levante el censo de los bienes inmuebles, muebles y semovientes de la Nación, la que se expide y propone el programa a desarrollar como los elementos necesarios para cumplir la misión encomendada, todo lo cual es aprobado por decreto del Poder Ejecutivo de fecha 21 de agosto de 1937 autorizando la inversión de $ 50.000,--m/n., para cubrir los gastos de impresión de planillas, fichas, folletos, etc. y ratificado por el acuerdo de ministros del 28 de octubre del mismo año.

Por acuerdo del 12 de noviembre de 1937, se estableció el plazo en que las reparticiones

y dependencias de la administración nacional debían elevar las fichas censales, fijándose como fecha de vencimiento el 15 de febrero de 1938, fecha ésta que debió sufrir varias ampliaciones.

En el capítulo IV, tratamos este tema con más amplitud.

169.- Efectos y especies. La ley nº 428 no fué tan parca al legislar sobre esta materia, posiblemente impuesto el legislador de las dificultades emergentes de su control, dado la diversidad de sus usos, las posibilidades siempre factibles de substracciones, pérdidas, etc., como las transformaciones de que pueden ser objeto.

De allí que el artículo 8º obligaba a que de toda entrada o salida de efectos o especies pertenecientes a la Nación, se practicara el correspondiente asiento o partida en los libros manuales o diarios de las respectivas y oficinas encargadas de la percepción o inversión de los efectos o especies.

Los jefes de estas oficinas se encargaban de su administración mediante un inventario (artículo 11), y cada mes se realizaba un balance, con intervención de personas o funcionarios designados por el Poder Ejecutivo, quienes verificaban si las existencias estaban conformes con el balance (art. 12) y en caso de ocurrir así lo participaban al Poder Ejecutivo y

a la Contad ría General para que tomara las medidas necesarias (art. 13).

Respecto a la situación legal de quienes se encargaban de su administración, la ley citada fijaba sus responsabilidades por las especies cuya percepción les estaba encomendada (art. 14); por las que entregaren indebidamente sin la orden correspondiente; o por las que le hubieran subetraído o perdido no admitiéndose descargo sino probaban que había sido por causa fortuita y que se tomaron las precauciones prescriptas por leyes o reglamentos (art. 15).

La entrega de efectos, especies u otras pertenencias de la Nación, se hacía por las oficinas o encargados de su administración, en virtud de la orden correspondiente firmada por el Presidente de la República y ministro respectivo con intervención de la Contaduría General (art.27).

La actual Ley de Contabilidad generaliza más que aquella en este aspecto y ha incluído disposiciones de que carecía por el art.46, todo suministro de especies se hará por regla general previa licitación pública cuando su valor excediere de $ 20.000,--m/n. y en todos casos cuando supere los $ 100.000,-- m/n.salvo los casos de excepción contenidos en el artículo 47.

Faculta el Poder Ejecutivo a reglamentar los requisitos básicos que deban regir las adquisi-

ciones por el Estado (art.50), haciendo la salvedad de que la contratación de suministros para las fuerzas armadas y reparticiones descentralizadas se regirá por sus leyes orgánicas y especiales (art. 51).

En cuanto a la contabilidad por las reparticiones, reflejará las operaciones relacionadas con la gestión del patrimonio (art. 87), define al responsable como toda entidad, funcionario, empleado o persona obligada a rendir cuenta por dinero o bienes (art. 83).

III - REGISTRACIONES

170.- Contabilidad patrimonial. La legislación en esta materia era, hasta la sanción de la Ley 12961 escasa e insuficiente. No puede decirse, en estricto sentido, que merced a esas disposiciones se haya instituído en el orden nacional una contabilidad que tenga por finalidad registrar las variaciones en la consistencia del patrimonio del Estado ni sus causas, ni se ha establecido con eficacia un régimen contable tal que permita determinar la responsabilidad de los gestores.

La ley nº 428, hablaba de la aplicación del sistema de partida doble para la cuenta del presupuesto, créditos, recursos, empréstitos, (art.37) pero no hacía referencia expresa a la contabilización del acerbo patrimonial. De éste, solamente se refería a dos aspectos: al de las propiedades raíces, del que la Contaduría General tendrá a su cargo un libro o registro en el que constaba el número, situación, destino y producto (art.40); y al de los buques, del que llevaba otro libro o registro con especificación del número, clase, destino y productos.

Por vía reglamentaria, sin embargo, el Poder Ejecutivo en acuerdo general de ministros, dictó un decreto que llevaba fecha 10 de febrero de 1932, por el cual se aprueban las conclusiones a que arribó una comisión especialmente formada para proyectar el plan de contabilidad para la Contaduría General

de la Nación y Direcciones de Administración de los ministerios.

Referente a la contabilidad patrimonial, se dice que para llevarla en forma, sería necesario establecer un sistema que comprendiese no sólo el inventario permanente de los bienes cuya duración está en función del uso, sino también la cuenta de los elementos de consumo ordinario, reglamentario o eventual.

La contabilidad de los bienes que denomina de dotación fija se inicia con un inventario general que comprende:

a) Inmuebles del dominio privado del Estado;

b) Muebles;

c) Semovientes.

En cuanto a la valuación, los bienes inmuebles constan por el precio de compra, construcción o mejoras, como también por el de donación o permuta, según el caso; los muebles y semovientes por el precio de compra o estimación.

También en el decreto se preceptúa lo atinente a las bajas y altas las que, al 31 de diciembre, tomando en consideración el inventario primitivo, dan lugar a un nuevo inventario y al siguiente asiento en la contabilidad patrimonial:

Varios
a Patrimonio

Inmuebles
Muebles
Semovientes

Por las altas se practica este asiento:

Varios
a Patrimonio

Inmuebles
Muebles
Semovientes

Por las bajas:

Patrimonio
a Varios

a Inmuebles
a Muebles
a Semovientes

Con la sanción de la Ley 12.961, se ha obviado la falta de disposiciones en la materia pues habla de que las repartaciones del Estado registrarán en cuentas que permitan su verificación las operaciones relativas a la gestión del patrimonio (art. 57).

La contabilidad de la gestión patrimonial registrará las modificaciones que se verifiquen en las existencias patrimoniales del Estado (art.60).

A su vez también la Contaduría General tiene a su cargo la contabilidad de responsables que registrará los cargos y descargos por Especies (art.61) siendo de su incumbencia la inspección de los servicios de contabilidad de las dependencias de la administración nacional y entidades descentralizadas (art.62, inc. a) la cual está a cargo del Cuerpo de Contadores Fiscales (art. 70, inc. c).

171.- Inventario. En la Ley de Contabilidad anterior, no se encontraban disposiciones expresas sobre

el inventario patrimonial. Lo hacía con carácter limitado, cuando se refería a los jefes de las oficinas que tenían a su cargo la administración de efectos y especies (arts. 11, 12 y 13), pero no considerado en un sentido lato, que es como aquí nos interesa.

Sin embargo ha sido materia de numerosos decretos y la ley 3727, de organización de los ministerios, le encomienda al de Obras Públicas el levantamiento del censo de bienes nacionales (art. 15, inciso 12).

Por el decreto del 9 de mayo de 1883 se encarga a cada oficina de practicar un inventario exacto y circunstanciado de todos los bienes a su cargo, registrando durante el ejercicio las altas y bajas decreto éste que fué ratificado por el del 30 de julio de 1913, estableciéndose además que se abriera cuenta corriente a cada artículo mueble o semoviente "en forma tal que en cualquier momento se pueda conocer la existencia de un artículo o efecto determinado".

El 21 de setiembre de 1926, se dictó un decreto comisionándose al Escribano General de Gobierno para que formara un índice general de todas las propiedades, inmuebles del Estado, adquiridas de particulares, debiendo protocolizarse los títulos y anotarse en los registros de propiedad de las provincias donde estén ubicados.

El Poder Ejecutivo ordenó por decreto

del 1º de junio de 1931, levantar un inventario de vehículos de transporte mecánico, el contendría la marca, número del motor y de la patente municipal, precio de costo, valor actual, etc. disponiéndose que toda venta lo sería en virtud de autorización emanada del Ministerio correspondiente y en subasta pública.

Ultimamente, por decreto del 3 de setiembre de 1936, teniendo en cuenta que las iniciativas llevadas a cabo para dar cumplimiento a las disposiciones sobre inventario permanente del Estado sólo habían conseguido realizarlo parcialmente y que las organizaciones implantadas en muchas reparticiones autárquicas no se encuadraban en el decreto del 30 de mayo de 1941, sobre actualización del censo del año 1937, el Poder Ejecutivo fijó un plazo de 60 días para todas las reparticiones y dependencias remitieran al Registro de Bienes del Estado los valores del inventario practicado al 31 de diciembre de 1945, igual que las reparticiones o dependencias creadas con posterioridad que debían hacerlo de aquél levantado en fecha más próxima a la señalada.

También instituye una comisión que debe encargarse de las normas para la sistematización definitiva del inventario permanente.

Indudablemente que el artículo 60 de la ley 12.961, lleva como finalidad el de tender a la fijación del inventario permanente, al obligar a que la contabilidad patrimonial registre las variaciones que

en él se operan.

Además, el artículo 70, inc. d) encomienda al Cuerpo de Contadores Fiscales de la Contaduría General de la Nación el servicio de organización e inspección del régimen del inventario patrimonial del Estado.

IV - CONTROL DE LA GESTION

172.- Libros. La Ley de Contabilidad nº 428, hacía referencia a aquéllos en donde constaran el movimiento de efectos y especies, inmuebles y buques.

En libros manuales o diarios se anotaban toda entrada o salida de efectos o especies (artículo 8º) los que se foliaban y rubricaban del modo que lo ordene el Poder Ejecutivo, según las constancias de cada localidad (art. 9º), iniciándose el 1º de enero con el resultado del balance o inventario del mes anterior y se cerraban al 31 de diciembre, en la misma forma, no pudiéndose arrancar hoja alguna, alterar su numeración o enmendar o borrar sus partidas, debiéndose subsanar toda equivocación por medio de un nuevo asiento (art. 10º).

En el capítulo atinente a la contabilidad a cargo de la Contaduría General, establecía que tenía a su cargo un libro o registro de las propiedades raíces (art. 40) y buques de la Nación (art. 41).

La nueva Ley de Contabilidad ha pasado por alto estos detalles seguramente apoyada en el hecho de que el desarrollo administrativo y contable hacen innecesaria esta enumeración.

173.- Registro de bienes del Estado. Por decreto dictado en acuerdo de Ministros, el Poder Ejecutivo con fecha 9 de mayo de 1938, autorizó al Ministerio de Obras Públicas para organizar una oficina central de "Registro de los Bienes del Estado" con el encargo de

confeccionar los resúmenes definitivos de las unidades y valores de bienes nacionales y de tener al día los movimientos de cargos y descargos contralorcando todos los inventarios.

Este decreto está en flagrante contra posición con lo dispuesto en la ley 3727 de organización de los ministerios, que adjudica en su artículo 10º, al Ministerio de Hacienda, la facultad de administrar los bienes de la Nación y al que recién se le restituirá en el año 1943 por el decreto que glosaremos posteriormente.

El 28 de abril de 1939 el Poder Ejecutivo constituye la Comisión Asesora del Patrimonio Nacional, para que aconsejara al Ministerio de Obras Públicas o al Registro mencionado, las directivas más convenientes para la obtención de datos vinculados con su misión y evacuara las consultas que se le formularan al respecto.

El decreto del 11 de diciembre de 1939 acuerda nuevas funciones al Registro, que deberá censar el importe de los subsidios otorgados por el Estado o que conceda a entidades semipúblicas y privadas.

En el año 1943 —como lo dejamos dicho— se dicta el decreto nº6244, de fecha 24 de agosto, pasando bajo la dependencia del Ministerio de Hacienda, el Registro de Bienes del Estado que funciona actualmente en la Contaduría General de la Nación.

174.- **Títulos de propiedad del Estado.** Por decreto del 23 de junio de 1901, se colocó su custodia a cargo de la Junta de Administración del Crédito Público, debiendo las oficinas públicas que los tengan en su poder entregarlos a la Contaduría General y ésta, una vez cumplimentado lo dispuesto en el artículo 40 de la anterior Ley de Contabilidad, remitirlos al Ministerio de Obras Públicas, encargada del censo de bienes nacionales, la que debía pasarlos a la Junta aludida.

El P.E., teniendo en cuenta que la Escribanía General del Gobierno, por la naturaleza de sus funciones es la más indicada para el estudio, clasificación y ordenación de los títulos de propiedad del Estado, dicta un decreto en acuerdo de ministros que lleva fecha 30 de diciembre de 1937, encomendándole su archivo y custodia en las condiciones del decreto anterior.

En el año 1939, el 14 de noviembre, el P.E. establece que en los casos en que sea necesario protocolizar las escrituras traslativas del dominio de bienes inmuebles, adquiridos a particulares, el Ministerio de Justicia e Instrucción Pública, procederá a designar el escribano público que efectuará la protocolización.

La ley 12.961 legisla sobre este particular al indicar que toda transferencia de dominio de bienes inmuebles, que ingresen o salgan del patrimonio del Estado, y todo cambio de destino deberá co-

municarse a la Contaduría General de la Nación, remitiéndole las escrituras públicas o los antecedentes que permitan las anotaciones del caso en el Registro de Bienes del Estado (art. 54), y que serán otorgadas o protocolizadas ante la Escribanía General de Gobierno de la Nación todas las escrituras, traslativas de dominio, de bienes inmuebles y embarcaciones adquiridos o enajenados por el Estado Nacional Argentino, sea por cualquiera de sus dependencias o entidades descentralizadas, con excepción de las transferencias de inmuebles destinados a caminos nacionales y las que realicen las instituciones bancarias de la Nación cuando no adquieran bienes para el Estado con carácter definitivo (art.55).

175.-Rendición de Cuentas. La Ley de Contabilidad fenecida equiparó a quienes manejaban fondos públicos con los que administran especies o efectos y esta situación ha persistido en cuanto se vincula con la rendición de cuentas. El art. 87 decían que rendirán a la Contaduría General, cada año en todo el mes de enero, la cuenta general de su administración, sin perjuicio de que el Poder Ejecutivo ordene que antes del tiempo expresado se examine periódicamente, parte de la cuenta.

Esta obligación subsistía en caso de renuncia o destitución del responsable, quien debería rendir cuentas hasta un mes después y la hacía extensiva a los herederos o fiadores en caso de fallecimiento, en un término que no podría exceder de dos meses (art.88).

La ley actual obliga a rendir cuenta documentada o comprobable de su gestión, ante la Contaduría General de la Nación, a todo responsable a quien se haya confiado especies y bienes del Estado (art. 83), la que se efectúa mensualmente en forma de cuenta universal (art. 87).

Cuando el responsable cesara en sus funciones presentará la rendición de cuentas dentro del plazo que fije la Contaduría General y en caso de fallecimiento la cuenta se formará de oficio por la repartición respectiva con intervención de un contador fiscal y de los derechohabientes del fallecido o sus representantes si lo solicitaren dentro del plazo que se les fije (art. 89).

176.- Fianza. La ley nº 428, equiparaba la situación de quienes tienen a su cargo la administración de los bienes del Estado con quienes manejan fondos públicos, requiriendo en ambos casos una garantía pecuniaria que respaldara la honestidad y legalidad de su gestión.

El art. 92 establecía que los encargados de la guarda, conservación o empleo de los efectos o especies pertenecientes a la Nación, antes de entrar en ejercicio de sus funciones, prestaran juramento ante quien designara el Poder Ejecutivo y dieran fianza para responder a los cargos que contra ellos resultara de su administración, fianza que será a satisfacción del Poder Ejecutivo quien determinaba cuál

debía prestar cada uno tomando por base las circunstancias de su administración y de que esa obligación fuera lo menos gravosa posible para el responsable.

Se exceptuaban de esta obligación, los jefes del ejército y de la armada que recibían efectos o especies que estaban sujetos a lo que las leyes y reglamentos prescribían sobre la materia (art.93).

La ley 12.961, no hace mención a este requisito.

177.- Cuenta de inversión. Una de las formas del control crítico o a posteriori, es mediante la cuenta de inversión que el P.E. debe presentar al Congreso, a quien compete su examen (art. 67, inc. 7º de la Constitución).

En nuestra legislación, este control es reducido en materia patrimonial, careciendo de las proyecciones que la doctrina en general y la legislación extranjera, le han concedido. La ley 428 obligaba al Poder Ejecutivo a agregar una relación circunstanciada de las fincas y de los buques (art. 46), situación ésta que no ha contemplado la ley 12.961 ni ninguna otra de atinencia con el patrimonio del Estado.

178.- Direcciones de Administración. El decreto creativo de estos organismos tiene fecha 14 de julio de 1931, a los cuales, por el artículo 2, inc. 4º se les concede facultades para intervenir en las adquisiciones, ventas y contratación de servicios del Departamento o entidad del que forman parte.

Por el art. 8º, las direcciones de Administración están compuestas, entre otras, por Sección Contabilidad, que tiene a su cargo (art. 10º, inciso j) la anotación y contralor del movimiento de especies, para lo cual se le encomienda la contabilidad patrimonial.

C A P I T U L O IX

LEGISLACION EXTRANJERA

I - IMPORTANCIA DE ESTA LEGISLACION

179.- Concepto general. Es el estudio de la legislación extranjera el que junto con la doctrina ofrece amplio margen a la conceptuación de los problemas inherentes a la contabilidad patrimonial. Hay allí en conjunto, disposiciones recientes o antiguas pero fruto de la experiencia de largas prácticas financieras y administrativas que invitan a su examen y crítica, a la disquisición y comparación de los textos legales de antigua raigambre, entre sí y con la legislación de nuestro país, tocante a este tema.

Han surgido, al conjuro del tiempo y la meditación, concepciones jurídicas, económicas o contables, cuyas proyecciones actuales se comprueban en toda su vastedad en los países de orígenes y en aquéllos de novísima cultura en estas cuestiones, que han adoptado los principios que forman el basamento del desarrollo y control del patrimonio, adaptándolo a los principios constitucionales y legales y a las prácticas administrativas, a los cuales, en razón de su vinculación con el derecho y la contabilidad pública —de la cual forma parte—, se halla íntimamente ligada.

Claro, que no en todos los países se perfilan desarrollados aspectos inherentes, a los bienes y su gestión; inventario y movimiento patrimonial; registro y apreciación de sus transformaciones; administración y responsabilidad de los gestores, etc.Pero

los hay, que, en la solución de los problemas afines a los tópicos señalados y en otro conexos, han adquirido un grado de desarrollo tal que los sitúa indiscutidamente a la vanguardia en la legislación sobre la materia, y son, precisamente, los países en donde la doctrina ha adquirido un incremento mayor pues guardan una vinculación indestructible.

Entre todos esos países, se destaca netamente Italia, a donde incesantemente hay que recurrir en busca del tratadista de moda —que existen en cantidad— o de la disposición legal que en cualquier tiempo y régimen, ha sido dictada y aplicada.

No es pues de extrañar que poseyendo tan preciadas bases, la contabilidad patrimonial haya llegado a un desenvolvimiento inusitado, sirviendo de fino tamiz a los hombres colocados en situación de responder por la consistencia de la hacienda pública y para el examen de su actuación por el agregado social o sus representantes legislativos, no excluyendo el señalado ejemplo de ser guía en la extructuración de las normas que presiden su funcionamiento en los demás países, europeos y americanos.

El hecho de haberse indicado a Italia como expresión máxima del desarrollo de la contabilidad patrimonial, no inhibe de presentar a otros países, algunos de Europa como Bélgica, Holanda, Suiza, etc. y otros americanos, como Méjico, Brasil, Canadá, etc. que han dedicado preferente atención a la materia de nues-

tro estudio.

En los parágrafos siguientes, será propósito confesado, el de presentar lo que aquellas y otras naciones. Han legislado sobre los tópicos abardados en este trabajo, y al que le hemos dado una ordenación concorde con él y que resumimos en éstos: bienes, inventario.

II - BIENES

180.- División. En Italia los bienes están supeditados a una clasificación que de ellos se hace, teniendo en cuenta si rinden o no beneficios para el Estado. Así, la Ley de Contabilidad que data del año 1923, habla de que los bienes patrimoniales se distinguen en productivos e improductivos y su descripción corre por cuenta de la Intendencia de Finanzas, que la practica en los registros cuya custodia y contabilización le pertenece.

Un estado de estos bienes le es suministrado periódicamente a la Dirección General del Dominio —por imposición del artículo 14 de este Reglamento—, quien, teniendo en cuenta las variaciones operadas en su cuantía, procede anualmente a la confección del inventario general de los mismos.

A los efectos puramente contables, están sujetos a una división de muebles e inmuebles, que se acepta por todos los tratadistas de la materia, para diferenciar aquellos que pueden trasladarse de un lugar a otro de quienes carecen de movilidad, y que también han admitido otras legislaciones, y en la misma Italia la ley civil. Precisamente, con motivo de someterse a aprobación, el proyecto de Código Civil para este país, dió margen a un amplio y documentado debate la distinción acerca de los bienes especialmente a aquélla que pretende señalar el matiz diferencial del derecho que el Estado tiene sobre ellos, y a la necesa

ria vinculación que se quiso trazar con la Ley de Contabilidad y Reglamento del mismo nombre.

Respecto de los muebles, la tenencia por las distintas oficinas o dependencias administrativas se encuadra en normas severas de control, prohibiéndose todo ocultamiento y castigándose su desaparición.

181.- Patrimonio. Tocante a la definición conceptual de este término, considerado desde el punto de vista de la contabilidad pública, la Ley de Contabilidad italiana, del 18 de noviembre de 1923, nada dice. En ella parece estar inspirada nuestra Ley nº 428 que tampoco lo hacía aunque es más exigua aún si tenemos en cuenta que tampoco clasifica los bienes, cosa sobre la que sí se expide la que consideramos, según lo dejamos dicho en el parágrafo precedente.

La citada Ley de Contabilidad, reemplazó a la del 17 de febrero de 1884 y su denominación es: "Ley sobre la administración del patrimonio del Estado y de la contabilidad general". Durante este interregno y después de él, todo lo atinente al patrimonio dió lugar a estudios valiosos y prolongadas discusiones parlamentarias tendientes a procurar precisar cuáles eran los fines y qué extensión tenía, desde el punto de vista contable, el patrimonio, que se traduce, por ejemplo, en la relación Cavour que data del año 1852, y en la ley y el reglamento de Contabilidad vigente desde el 23 de marzo de 1853, a la que sustituyó

la ya citada del año 1884.

132.- Administración. Todo cuanto concierne a las tareas administrativas vinculadas con los bienes inmuebles del Estado, está a cargo del Ministerio de Finanzas en Italia, contando para ello con la cooperación de una dependencia llamada Dirección General del Dominio, según se establece en el Decreto-Ley del año 1923.

Se exceptúan de esta prescripción los bienes destinados a un servicio especial, cuya administración está a cargo del ministerio usuario mientras dure el fín para 31 cual fueron destinados, debiendo volver al Ministerio de Finanzas, tan pronto como éste cese, como también aquéllos que hayan sido apartados de su dependencia por una ley especial.

En el caso citado en el párrafo anterior, se entendía en el Reglamento de Contabilidad italiana del año 1885, que habían sido proporcionados en locación, sujetos a un verdadero contrato de arrendamiento concertado entre el Ministerio de Finanzas y el que usaba del bien, de conformidad con las disposiciones imperantes del Código Civil italiano, sujeto a aprobación por decreto y registrado en la Corte de Cuentas.

El artículo 15 de este Reglamento establecía que "los bienes inmuebles destinados al uso o al Servicio de administraciones gubernativas y que de

ban ser suministrados a costa del Estado, se entien den concedidos en locación, por la Administración del Dominio a aquella a la que pertenece el establecimiento público o el servicio al cual están afectados".

En cuanto al monto de los alquileres, eran calculados y previstos en el Presupuesto General de Gastos figurando en el anexo correspondiente al Departamento usuario y cuyo producido era incluído entre los recursos del o con que se lo atendía, dando lugar a partidas de órdenes, pues implicaban una erogación y un ingreso ficticio, simplemente "para contabilidad" y con el exclusivo interés de conocer el rendimiento de los inmuebles del Estado. En Italia se denominan "partida di giro" e involucraban durante la vigencia del Reglamento de 1885, las sumas por alquileres que correspondían a cada ministerio, teniendo a su cargo el Departamento del Tesoro la fijación del coeficiente de productividad de los inmuebles del dominio privado del Estado.

Todo lo cual se hacía en cumplimiento del artículo 15 del citado Reglamento que mandaba figurar el monto del alquiler en el presupuesto activo y en el pasivo, el gasto correlativo en la parte que correspondía a la repartición locadora.

Tal ficción jurídica no está hoy en vigencia pues el Decreto-Ley del 18 de noviembre de 1923, ha reemplazo el concepto de "concesión en loca-

ción" por el de "concesión en uso gratuito" a favor del Ministerio del que el servicio depende.

Relacionado con los gastos de conservación y mantenimientos de los bienes raices, están a cargo del Ministerio de Finanzas, con excepción de los que competen a los edificios destinados a fines militares, incluyéndose en el presupuesto de este Ministerio las partidas correspondientes. Así lo dispone el Reglamento de ejecución del decreto-ley citado, que es del 23 de mayo de 1924, en su artículo 1º.

183.- Efectos y especies. En Italia, existe un régimen de centralización de las adquisiciones de efectos y especies, a cargo del Provisoriato General del Estado, dependiente del Ministerio de Finanzas, quien las efectúa, en concordancia con lo dispuesto en el artículo 73 del Reglamento de Contabilidad del 23 de mayo de 1924 (106), en licitaciones cuyos requisitos difieren según el monto y artículos requeridos, los cuales adoptan una de estas cuatro formas, que repetimos por las singularidades de que están revestidas:

1a. - Licitación de la vela virgen, caracterizada porque a la apertura del acto se encienden tres velas, una después de la otra. Su efecto es que, si cuando la última vela se extingue no se ha presentado ningún postor, se declara desierta, Si en cambio los ha habido, al consumirse la tercer vela se enciende una cuarta, una quinta, etc. mientras ha-

(106) GIUSSEPPE TOGNACCI, "La Contabilita delle State".

ya postulantes que mejoren el precio. Cuando, durante el encendido de una vela, no se hiciera ninguna oferta, se da por concluído el llamado con la del mejor postor;

2a. - Licitación secreta. Hay un precio oficial que se mantiene en reserva y respecto del cual se comparan las cotizaciones también secretas.

3a. - Licitación con conocimiento del precio oficial. Este se publica junto con el llamado a licitación, siendo las propuestas como en el caso anterior, secretas y recayendo la adjudicación sobre la propuesta más ventajosa, cuando esté acondicionada a las formalidades determinadas para la licitación, aunque el provisoriato se reserva el derecho —lo mismo en el caso anterior— de aconsejar su rechazo;

4a. - Licitación verbal, carente de los requisitos anteriores y para las cosas de menor cuantía. Se origina una especie de remate pero con posturas en sentido inverso, es decir procurando obtener el adjudicatario disminuciones en las ofertas.

Un sistema de adquisición de efectos y especies mediante licitación, ya pública, ya privada en otros países como España, Portugal, Holanda, Méjico, Inglaterra, Brasil, etc.

En Inglaterra, las adquisiciones están centralizadas en lo que atañe a la provisión de algunos renglones de general uso, como papelería, útiles y artículos de escritorio, etc. en un organismo que re

cibe el nombre de "Stationary and Printing".

En Brasil, los efectos y especies están sujetos a un régimen de adquisición preferencial, pues por el artículo 742 del Reglamento General de Contabilidad Pública del año 1922, en igualdad de condiciones, se prefiere a proponentes de esa nacionalidad.

En Bélgica la Ley de Contabilidad, que data del 15 de mayo de 1846, no establece sistema alguno de control de efectos y especies.

184.- Unificación de precios y productos. Italia ha reglamentado estas dos formas de contrataciones sobre efectos y especies. Para éstos, el Provisorato General del Estado tiene determinados precios uniformes que se establecen teniendo en cuenta valores tipo, que se fijan con carácter permanente para cada bien sujeto a adquisición estatal, pero que no tiene una invariabilidad absoluta, sino que periódicamente se establecen reajustes, teniendo en cuenta las cotizaciones del mercado. Ello facilita el proceso de registración de las altas y bajas (107).

En este mismo país también, concorde con lo determinado por la Ley del 11 de julio de 1897, la calidad y variedad de los bienes se ha uniformado en clases preestablecidas, con el consiguiente beneficio pecuniario, pues de un mismo artículo, las compras abarcan a todas las dependencias fiscales y

---

(107) FORTUNATO ROSTAGNO, "Contabilita di Stato"

su control en el inventario general.

En Inglaterra, se ha uniformado lo concerniente a útiles de escritorio e impresos, cuyo procedimiento está a cargo, de la ya mencionada Stationary and Printing.

Estados Unidos de Norte América posee un Consejo Federal de Especificaciones, a cargo de quien se ha puesto la tipificación de artículos y materiales que, por su índole, pueden ser requeridos por los servicios públicos.

185.- Control externo de su manejo. En la legislación italiana se ofrecen múltiples ejemplos de fiscalización del destino y uso de los efectos y especies por un organismo independiente y típico de control externo y crítico: la Corte de Cuentas.

Por ley Nº 800 (art. 33) del 14 de agosto de 1862, se le atribuyó la facultad de entender en lo concerniente a la rendición de cuentas de los encargados de la administración de los bienes del Estado italiano, situación ésta que fué corroborada por la ley Nº 2016, artículo 64, del 17 de febrero de 1884.

Pero, no sólo se lo limitó al control de lo actuado por estos funcionarios, sino que (108) que se lo quizo ampliar y por la ley Nº 256 del 11 de julio de 1897, se la invistió de faculta-

---

(108) INGROSSO, op. cit.

des como para ejercer un control activo, interviniendo por medio de inspectores de ella dependientes en el control de las existencias de las dependencias del Estado dedicadas al depósito de efectos y especies, derecho éste que fué renunciado por la Corte que entendió que su función debía limitarse al control documental.

Además de la Corte de Cuentas, interviene en este control el Ministerio de Finanzas, que dispone de funcionarios encargados especialmente de este control, y que a su vez resultan responsables en igualdad de condiciones con los administradores, y los organismos específicos que, en virtud del decreto-ley del 18 de enero de 1923 y Reglamento Orgánico del 21 de marzo de 1926, están investidos de estas atribuciones: la Contaduría General y el Proviso rato General del Estado.

Todo esto, afirmado por el control que ejerce el Parlamento sobre la actividad del poder administrador, mediante el conocimiento que toma de su intervención por medio de la cuenta de inversión que debe presentarle, y en la que se especifican —según lo dispone el artículo 78 del decreto-ley del 18 de noviembre de 1933— el valor del patrimonio y el movimiento de altas y bajas acaecido y la resultante final.

186.- Gestión de los bienes. En lineamientos genera-

les, diremos que en Italia compete exclusivamente al Ministerio de Finanzas, la gestión de los bienes inmuebles quien la efectúa por intermedio del organismo técnico y centralizador de estas funciones: el Provisorato General del Estado, quien lo ejerce sin distinción de aquellos, es decir, no solo sobre los considerados por la legislación italiana como disponibles del dominio público y aún aquellos que, por su destino, están afectados a un uso estimado de carácter militar.

Este organismo también es el encargado de la administración de los bienes muebles, en virtud de las facultades conferidas por el artículo 73 del Reglamento de Contabilidad del 23 de mayo de 1924.

En Brasil, la situación es bastante similar, pero a cargo de una Dirección del Dominio, ex Dirección del Patrimonio.

187.- Ejercicio patrimonial y balance. En Italia y algunos países europeos como Suiza, Suecia, Noruega, etc. se desenvuelve junto con el ejercicio presupuestario el ejercicio patrimonial que coincide con aquél en cuanto al lapso de duración.

El ejercicio patrimonial se inicia en estos países con un inventario general del activo y pasivo de la hacienda en la fecha de iniciación del período administrativo, tomándose en consideración las variaciones operadas en su consistencia en el año discriminándose las que reconocen un origen presupues

tario de los que le son agenos, llegándose así a la fecha de cierre con una nueva situación del patrimonio a la fecha de cierre del ejercicio.

Ello permite documentar la rendición de cuentas que en Italia, v. gr., comprende dos grandes capítulos: uno el resultado de la gestión del presupuesto y otro, la cuenta general del patrimonio, que se la presenta comprendiendo cuatro secciones:

a) Cuentas generales del patrimonio basadas en su consistencia al principio y al fín de cada ejercicio y las variaciones netas operadas en aumento o disminución de cada partida;

b) Demostración de los puntos de concordancia entre las rendiciones de cuentas del presupuesto y patrimonio;

c) Cuentas generales de recursos y gastos producidos por la gestión patrimonial;

d) Cuenta de activo y pasivo, teniendo en consideración los bienes administrados directamente por el Ministerio de Finanzas a quien compete, o por otros Ministerios o dependencias cuando están sujetos a un servicio especial.

Hay países que no se reducen a la elaboración del balance corriente referido al movimiento del presupuesto y leyes especiales, sino que confeccionan un balance patrimonial. Tal es el caso de Chile, en donde la Contraloría General lo incluye en sus memorias anuales.

III - INVENTARIO

188.- Iniciativas sobre levantamiento de inventario.

En la legislación extranjera existen numerosas tentativas encaminadas a confeccionar inventarios generales. Solamente señalaremos aquéllas que por sus alcances revisten mejor importancia.

Bélgica. En el año 1872 se esbozó un plan de inventarios que en 10 años de labor solo exteriorizó el relevamiento de las zonas boscosas, permaneciendo esta cuestión en tal estado hasta el año 1900 en que la administración de los dominios intentó un nuevo plan que se redactó 7 años después pero que no fué llevado a la práctica. Otro antecedente data del año 1923 en que se ordenó el levantamiento del inventario general retrotrayéndolo al 1º de enero de 1921, alcanzándose a registrar parte del dominio privado del Estado.

En el año 1931, por decretos del 16 de enero y 10 de marzo, se constituyó un comité mixto, integrado por funcionarios, técnicos y legisladores, con el encargo de estudiar la forma más viable de efectuar el inventario, la que fué expuesta el 30 de noviembre de 1931, dando lugar a que el 11 de marzo de 1933 se designara la comisión encargada de llevarlo a la práctica, tomando los datos al 31 de diciembre de 1932 que en el año 1936 se publicó con fines púramente estadísticos.

En este país, al practicarse el inventario se lo hizo por categoría de bienes, y dentro

de ellas teniendo en cuanta los servicios a que estaban destinados.

Brasil. Por Ley nº 2083 del 30 de junio de 1909, se crea la Dirección General del Patrimonio Nacional, encargada entre otras cosas de levantar el inventario de los bienes del dominio público y privado del Estado.

Luego por el Código de Contabilidad del año 1922 se dispone en los artículos 81 y siguientes que la Dirección del Dominio (que reemplaza a la del Patrimonio) levanta en el más breve plazo el inventario de los bienes inmuebles y del material permanente y de consumo que existan en las reparticiones públicas.

Italia. En el año 1859, a iniciativa del Parlamento, se ordenó levantar el inventario completo de los bienes del Estado.

Por ley del 22 de abril de 1869, se dispuso la formación del inventario de esos bienes, situación que se vió favorecida por la creación de la Dirección General del Dominio en el año 1885, que es la encargada no solo del relantamiento de los inventarios sino de su actualización permanente y del registro de cambio de destino en los bienes públicos, que por su uso, se transfieren contablemente al privado.

España. Por el artículo 11 del Reglamento Provisional para la Explotación y Gobierno de los Bienes, de fecha 13 de junio de 1932, se dispone que

se formalice un minucioso inventario descriptivo y fotográfico, de todos los bienes que constituyen el patrimonio del esta Español.

Portugal. El 12 de febrero de 1934, en virtud de un decreto dáctado en la fecha, se organizó la cuenta del patrimonio del Estado que comenzó a exteriorizarse a partir del año 1937, sobre el informe de las cuentas del año 1936.

En otros países también se han efectuado intentos con resultados diversos, como en Suiza, Suecia, Noruega, Holanda, Canadá y Méjico, aunque, en general, la atención prestada es mucho menor.

189.- Clasificación de los bienes. Italia, con su "Ley para la administración del Patrimonio y de la Contabilidad General del Estado". Ha fijado las normas a que debe ceñirse la clasificación de los bienes, ajustada a requisitos minuciosos y exigentes relativos a la registración de ésta por un sistema basado en los inventarios de cada dependencia.

La descripción está a cargo de la Intendencia de Finanzas, en registros de consistencias con indicación de lugar, denominación, calidad, características catastrales, valor de estimación, renta disponible, título de procedencia, extensión, réditos, valor fundamental aproximado, servidumbre y gravámenes, uso y servicio especial, ministerio a cuya administración están confiados y duración de tales destinos con indicación de la clase de bienes a que corres

ponden (fructíferos o infructíferos).

En cuanto a los bienes inmuebles, se clasifican separadamente los que producen rentas de los que no las originan, teniendo en cuenta que estén destinados o no a producir utilidades. También se los divide en disponibles y no disponibles, atendiendo a su origen y uso. Queremos dejar aclarado, que en esta clasificación no sólo se incluyen los bienes inmuebles situados dentro del Territorio italiano sino en el exterior y que pertenezcan al Estado.

Referente a los muebles, se catalogan de acuerdo con el destino, figurando así los usados en oficinas públicas, en la defensa del Estado, etc.

En cuanto atañe a los derechos y acciones, se los distingue especialmente, siendo descriptos en inventarios separados, formándose cargo personal a los responsables por los mismos. Forman parte de él los bienes incorpóreos, a diferencia de los corpóreos sujetos a clasificación entre los muebles o inmuebles.

190.- Valoración. Bélgica, los bienes del dominio público natural se los hace constar en el inventario sin valorizarlos.

Los del dominio público artificial,por lo que hubiera costado al Estado en el momento de la construcción de la obra, menos un coeficiente de depreciación, compensatorio de la antigüedad, excluyéndose

las obras que se efectúan, las que se registran por su costo efectivo.

Los inmuebles considerados disponibles se hace teniendo como base su valor corriente en el momento del inventario inscribiéndoselos por el precio probable de realización.

Para valorizar se tiene en cuenta la cotización de la moneda papel, relacionándola con el tipo de conversión y poder adquisitivo del franco oro.

Italia. De los bienes inmuebles, algunos se estiman por el precio de compra, existiendo para otros tipificación de precios que fija el Provisorato General.

Inglaterra. La valorización de ciertos bienes muebles se hace en base a precios "standard" que determina la STATIONARY AND PRINTING.

Estados Unidos de Norte América. Existe también tipificación de calidad y precios en base a lo que determina el Consejo Federal.

CONCLUSIONES

FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS
UNIVERSIDAD DE [redacted]
BIBLIOTECA

191.- Síntesis previa. Abordado ya el estudio de los distintos aspectos de incumbencia con el tema de este trabajo, tratamos en aquella oportunidad de concretar nuestro pensamiento acerca de tópicos como contabilidad del patrimonio, inventario, gestión de los bienes, responsabilidad de los administradores, etc. dentro de lo que se ha escrito y realizado en nuestro país y en el extranjero, que, destacamos, no es profuso. Solamente los italianos han comprendido cabalmente la importancia de una disciplina contable como es ésta y habrá que recurrir a estos autores, y a las disposiciones legales vigentes, en ese país en busca de conceptos sazonados, de verdadera ilustración e inspiración, como fuente fecunda para esta disciplina contable, para la doctrina y la legislación.

En otros países europeos también mucho se ha realizado, aunque sin alcanzar la alcurnia de Italia. En América —Méjico y Canadá—, se ha dedicado preferente atención a la contabilidad patrimonial. En la Argentina —lo hemos visto enfocado desde ángulos diferentes— poco, muy poco. Con una Ley de Contabilidad como la nº 428, con escasos y arcaicos principios en la materia, no se tuvo el impulso necesario que acompañara a las iniciativas, muchas veces prodigadas, pero que carecieron muchas ves de disposición interpretativa en los que debieron llevarla a la práctica, dejando sumir en el letargo, a sanas y tra-

cendentes disposiciones.

A ello se suma la carencia de una contabilidad patrimonial organizada; la falta de principios sólidos que rijan la confección de los inventarios patrimoniales generalmente desvirtuados en la práctica; y el deficiente control de la gestión de los administradores, piedra angular de toda actividad d fiscalización patrimonial.

De allí que, a manera de conclusiones, intentaremos esbozar qué cosa nos ha sugerido este fugaz pasaje por los temas precedentemente tratados y cuáles, a nuestro entender, serían las soluciones viables, de aplicación posible, teniendo en cuenta nuestra organización jurídico-administrativa actual.

192.- Reforma a la Ley nº 428. Un primer paso ha sido realizado, aunque no con la amplitud deseada: reformar la Ley de Contabilidad nº 428. Su sola fecha de sanción —año 1870— revela por sí misma que se estaba en presencia de disposiciones legales que pertenecían a otras épocas y a otras instituciones que en nuestro país han sido superadas.

Opinamos que los principios generales tenían, diríamos, cierta inmutabilidad extensiva a la organización financiero-contable del Estado, que debieron conservarse. Son el producto de la doctrina desapasionada y de largas prácticas cuya

aplicación aún se mantiene respaldando el desenvolvimiento administrativo. Por ello que fuimos partidarios de conservar lo medular, lo básico, en la misma o parecida forma, pero sí agregándole a su texto aquéllo que la mera organización y el desenvolvimiento del país aconsejaban teniendo en cuenta la experiencia adquirida durante tan prolongado lapso, pero despojándola de todo intento de introducirle modificaciones que llevaran como exclusiva finalidad la de responder a innovaciones carentes de solvencia doctrinaria o legal, que pudieran responder únicamente al criterio personal del autor, a intereses políticos o temporarios, que deben excluirse firmemente de toda empresa reformadora de esta índole.

Por eso que expresamos nuestra satisfacción por la llegada de la nueva Ley de Contabilidad nº 12.961, debida a un proyecto del actual Presidente de la Contaduría General de la Nación D. Otto D. Rasmussen, que contiene propósitos innegables de mejoramiento de nuestro régimen contable, aunque incluye conceptos novedosos para nuestro medio por sus proyecciones mediatas e inmediatas, como la de reapropiación de los gastos, que tiene vinculación con la llamada "regla del ejercicio de competencia" y por la cual se intenta atenuar las dos "corruptelas" -tradicionales", propensión a agotar los créditos disponibles en las postrimerías del año y la formación de cuantiosos gastos que caen en "ejercicio

vencido", el crédito adicional y el "fondo de emergencia".

Entendemos que la Ley de Contabilidad —estimada desde el punto de vista patrimonial—, debe referirse con más amplitud que en la actualidad a los problemas inherentes a esta contabilidad, pese a que se han traído a nuestra legislación disposiciones como la del Art. 60 que establece que la contabilidad patrimonial registrará las modificaciones en las existencias de ese carácter y la del art. 83 que define claramente al responsable.

La Ley de Contabilidad, en esta materia, deberá contener los principios inatitutivos de una contabilidad del patrimonio racionalmente preparada, de manera de poder conocer en todo momento:

a) La consistencia patrimonial del Estado;

b) Las variaciones que se operen, mediante un sistema regular y completo de registración de las altas y bajas;

c) La formación de un inventario suceptible de incorporar o de excluir automáticamente los aumentos y disminuciones;

d) La responsabilidad de quienes tienen a su cargo los distintos aspectos de la gestión de los bienes, muebles, inmuebles o semovientes.

Recién entonces, cuando la ley fundamental de nuestra organización financiera esté dotada de normas capaces de configurar una contabilidad

del patrimonio, en forma amplia, ordenada y metódica, se tendrá al punto de partida y los elementos que posibilitarán la creación de toda una organización contable, capaz de permitir el conocimiento del acerbo patrimonial de la Nación, como fuente de información seria para toda empresa de gobierno.

193.- Inventario. Sabemos ya que la Ley de Contabilidad anterior nada decía a este respecto, y la actual lo hace únicamente en el artículo 70, inc.d) comisionando al Cuerpo de Contadores Fiscales el servicio de organización e inspección del régimen de inventario patrimonial del Estado.

Por vía reglamentaria se intentó varias veces confeccionar un inventario general de los bienes muebles, inmuebles y semovientes de la Nación fracasando en casi todos los casos. Este origen reconoce el artículo 15, inciso 12 de la Ley 3727 de organización de los Ministerios, encargando al de Obras Públicas el censo de los bienes del Estado; el decreto del 9 de mayo de 1883; el del 21 de setiembre de 1926; el del 30 de junio de 1913; y el del 3 de setiembre de 1936 creando el Registro de los Bienes del Estado. Pero, salvo esta última, las anteriores fracasaron.

Nuestros puntos de vista a este respecto, los sintetizaremos en la siguiente forma:

1º) que el inventario patrimonial sea completo, incluyendo todos los bienes del Estado, per-

tenezcan estos al dominio público o privado del Estado;

2º) que se hallen claramente divididos los bienes, atendiendo a su condición anterior y dentro de ella, a la de ser inmuebles, muebles o semovientes;

3º) Divisibilidad y centralización de las operaciones, o sea que éstas se efectuén por las distintas oficinas o dependencias de una repartición que reunirán los datos y los comunicarán a los ministerios o secretarías de quien dependa, las cuales las concentrarán en una oficina especialmente integrada para esta tarea, quien resumirá todos las variaciones del patrimonio, suceptibles de contabilizarse mediante operaciones que registren las altas y bajas y que permitirán conocer constantemente el haber líquido, suministrando cuadros, índices y gráficos estadísticos;

4º) que todo el movimiento se ajuste a instrucciones lo más completas y uniformes posibles como también a formularios únicos y generales para todos los casos;

5º) que sea completo en cuanto a la enumeración de los bienes, con lo cual se procura evitar la desaparición o aprovechamiento indebido;

6º) Atinente a la valuación, que ella se establezca para los bienes inmuebles, muebles o semovientes del Estado y que integran su dominio privado. De

los bienes del dominio público figurará su descripción solamente, o sea, su contabilización para memoria. Intentar una valuación aunque sea aproximativa de estos bienes, como lo han pretendido algunos autores, no solo es inútil, porque nada traduce, sino imposible.

7°) Si se trata de incorporar o dar de baja a algunos bienes muebles o semovientes, el procedimiento más adecuado será además la confección de listas o catálogos en donde se unifiquen los artículos u objetos (con lo cual se reducen los precios y se mejora el control) y se unifiquen también los precios, permitiendo una casi automática operación de incorporar o excluir bienes.

194.- Administración de los Bienes. Es un tema muy importante vinculado con la gestión de los mismos. Porque no basta con establecer normas conducentes a fijar un inventario o a concebir una contabilidad del patrimonio. Es menester fijar un régimen que permita determinar quien o quienes serán los organismos encargados de la administración.

Como la Ley nº 428 nada decía a este respecto, se dictaron disposiciones en distintas épocas, que resultaban contradictorias, y a consecuencia de lo cual existe un verdadero desorden administrativo, pues cada ministerio o cada repartición usuaria administra los suyos.

Entendemos que sobre este aspecto se

debía legislar de modo definitivo de una manera similar a como se ha efectuado en legislaciones extranjeras y aún en nuestro país, como en la Provincia de Buenos Aires, colocando dentro de las funciones del Ministerio de Hacienda, ésta, para lo cual se mantiene en vigor la disposición del artículo 10º de la Ley 3727, por el cual se encarga a dicho ministerio de las funciones relativas a la administración de los bienes del Estado.

Siendo la patrimonial una actividad íntimamente ligada al desarrollo presupuestario de un Estado, dado que origina erogaciones y es fuente de recursos, disentimos del elemento justificativo de esta conclusión, toda vez que es de su competencia cuanto concierne a las tareas presupuestarias.

En tal virtud entendemos que el Ministerio de Hacienda, (y así lo ha entendido también el legislador al dictar la Ley 12.961) es el competente en la administración de los bienes del Estado, cualquiera sea el carácter que estos invistan, salvo aquellos que estén afectados a un servicio o repartición especial, que serán administrados por éstos y volverán al Ministerio de Hacienda tan pronto como su destino especial haya finiquitado.

Además todo cambio de destino de los mismos no podrá hacerse sin su intervención obligada, para control de su pertenencia y situación, debiendo ejercer una permanente fiscalización sobre los mismos,

a efectos de observar constantemente su estado y destino.

Como lógica consecuencia, de esta administración, es a cargo de este ministerio a que deben quedar la formación del inventario patrimonial de los bienes del Estado, en las que observará las sugerencias que hemos propuesto anteriormente a tal fin y también la de distinguir los que están destinados a un servicio especial como sus valores y características.

Esta función del Ministerio de Hacienda, conduciría quizá a reproducir la cuestión tan debatida en Italia sobre si los bienes inmuebles se los considera o no cedidos en locación. Entendemos que esta situación por lo compleja acarrearía inumerables dificultades, inclinándonos por una concesión de uso que facilita el control presupuestario de los recursos y erogaciones que implican, haciendo constar los primeros, entre los recursos generales de la Nación, y los segundos entre los gastos que competen a cada repartición usuaria a cargo de quien deben estar los gastos de mantenimiento y conservación, tal como, por otra parte, lo fija el artículo 63 de la Ley 12.961.

Esta Ley habla de concesiones de uso a título gratuito pero sin hacer constar su producido ficticio.-

135.- Efectos y especies. Respecto al control de efec-

t

tos y especies se originan algunos problemas de difícil solución y que dentro de nuestra organización contable no han sido contemplados. Se refieren al precio a asignarse a los que se incorporen o se den de baja, a las cualidades que se requieran; y al destino de los mismos. Para estos aspectos, proponemos las siguientes soluciones:

1°) En cuanto atañe al valor de los efectos y especies que se adquieran, debe ser en base a precios preestablecidos, con carácter invariable, salvo cuando se presenten causas de profunda modificación en los mismos. Este precio debe tener una mediata relación con los del mercado y preferentemente superiores, con lo cual se tienden a evitar también las sustracciones que se castigarían, de este modo, requiriéndose un precio superior al normal. Además hace que la adopción de precios tipificados o "standarizados", faciliten el movimiento de altas y bajas de almacenes que se realizaría en base a iguales precios con que se incorporan y excluyen;

2°) En cuanto se relaciona con las variedades y clases de productos, artículos, etc., entendemos que es necesario uniformarlas, con el propósito de evitar que proliferen a inspiración de los vendedores y reparticiones adquirentes.

Debe sometérselas a tipos prefijados con relación a los cuales se efectúen las compras, cosa ésta de no difícil realización tratándose espe-

cialmente de ciertos artículos como los de escritorio, librería, etc. Así se obtiene como consecuencia una disminución en los costos, porque los fabricantes deben responder a pedidos de escasas variedades de productos, que se demandarán en gran escala, con uniformidad de procedimientos.

Esta uniformidad de productos contribuye también a facilitar el control de las altas y bajas;

3º) Un problema con grandes inconvenientes es el que atañe al control del destino de los efectos y especies para lo cual nos inclinamos por practicar una clasificación en la que se distingan los de uso permanente, los que se requieren para ser consumidos y aquellos sujetos a transformación.

En cuanto a los primeros, —de uso permanente— su control se reducirá a la constatación de su destino y uso periódicamente, de manera que concuerde con el que sirvió de base para su adquisición.

Los que se eligen para consumo (forrajes, cereales, etc.) presentan dificultades serias toda vez que se pretende concordar el consumo real con el calculado y establecer las diferencias y sus causas: Su control puede efectuarse por intermedio de "tablas de consumo" que permitan deducir el consumo por unidad y susceptible periódicamente de rectificación con el propósito de perfeccionarla.

Más difícil de fiscalizar son los efectos y especies sujetos a transformación pues con varios de ellos o partes consideradas, se procura obtener un nuevo producto. Un control eficiente podría lograrse mediante la implantación de "tablas de producción" de manera de llegar a conocer con cuánta cantidad de artículos se produce un nuevo artículo.

Para el mejor logro de los propósitos de unificación, control y economía propugnamos por un sistema de centralización de las compras en una sola dependencia estatal (del tipo de la Dirección de Suministros del Estado), sin perjuicio del establecimiento de almacenes locales dependientes de aquél y que se encargarían del abastecimiento de los efectos y especies a cada repartición u oficina.

196.- Materiales en desuso. En este tópico, nos resulta interesante como medida de eficiente control, tendiente a evitar erogaciones innecesarias, la institución de un régimen eficaz de control de los materiales en desuso que por imperio del artículo 15, inc. 13 de la Ley 3727, de Organización de los Ministerios, corresponde al Ministerio de Obras Públicas.

Para ello es necesario disponer de estadísticas concluyentes, de un control eficaz y de una rigurosa contabilidad patrimonial. Por medio de estadísticas concluyentes, de un control eficaz, se podrá conocer la tendencia que dentro del Estado

tienen los individuos en deseo a aumentar o disminuir; por ende, del control evitar substracciones o usos inadecuados, procurando emplear o transformar los que sean útiles para esos fines, y vender los que resulten verdaderamente inaplicables. Para éstos, el mejor procedimiento es el de venta en remate precedido de publicaciones en diarios o periódicos, salvo que la cantidad en que se valorice sea pequeña y no justifique un gasto de publicidad al que a veces no cubriría.

137.- La gestión de los administradores. La Ley de Contabilidad nº 428, sólo contenía respecto a la cuenta de inversión que el Poder Ejecutivo debe presentar al Congreso por imperio del artículo 67, inciso 7º de la Constitución, una disposición que obligaba a agregar una relación circunstanciada de los bienes y bonos nacionales, lo cual no revela ni remotamente el patrimonio del Estado ni las transformaciones operadas en su consistencia.

Con la Ley 12.961 la situación se ha agravado, pues en la cuenta de inversión se prescinde de toda relación patrimonial. Por eso entendemos que, conceptuando a la cuenta de inversión como una forma de control crítico de la gestión de los administradores de bienes del Estado, dicha cuenta debe contener, para que los representantes de quienes soportan las erogaciones puedan formarse una idea completa, en el aspecto patrimonial, de como han sido invertidos los dineros obtenidos, los siguientes re

caudos:

a) Valor del patrimonio al iniciarse el ejercicio.

b) El inventario patrimonial correspondiente al ejercicio anterior.

c) Cuáles han sido las variaciones que han aumentado el patrimonio y su monto.

d) Las variaciones que han incidido en su disminución y sus valores.

e) Inventario patrimonial al término del ejercicio;

f) Valor del patrimonio actual.

En cuanto a las rendición de cuentas, entendemos que debe ser un claro reflejo de los valores activos y pasivos administrados, de manera que ningún elemento constitutivo pueda ser omitido. Para éllo será menester además de los comprobantes justificativos, acompañar planillas parciales que se adjunten al estado general y que permita el examen y conciliación de cada concepto y su estudio analítico.

Pero de nada servirán las providencias que se adopten en cuanto a los administradores en sí —lo cual constituye, en su última faz el motor de la contabilidad patrimonial—, mientras perdure el control en única instancia por la Contaduría General.

Debe establecerse en el orden nacional —como se ha hecho en antiguas legislaciones que son una avanzada en esta materia y aún en el orden provincial, como en las provincias de Buenos Aires y Córdoba—, el Tribunal de Cuentas como un organismo

internacional, dejando de lado el poder administrador y dotado de la independencia necesaria como para juzgar, ilimitadamente los errores de sus poderes.

En todo este organismo elemental, se llega al cumplimiento total de la verdadera significación de la administración realizada por los gobiernos y en igual forma se podrá ponderar el verdadero alcance del patrimonio público y de la función.

B I B L I O G R A F I A

A) Obras y Tratados Generales

ACED Y BARTRINA,	Curso de contabilidades oficiales.
ARNVALO ALBERTO,	Apuntes de contabilidad de las haciendas públicas.
BAYETTO JUAN,	Apuntes de contabilidad pública (fascículos VI y VIII).
BESTA,	La raggioneria.
BIELSA RAFAEL,	Principios de derecho administrativo.
BIELSA RAFAEL,	Principios del régimen municipal.
BOTER y MAURI FERNANDO,	Teoría general de la contabilidad administrativa.
BUNGE CARLOS OCTAVIO,	El derecho.
CALDUBIDE ALBERTO G.	Administración municipal.
COULANGES FUSTEL DE,	La ciudad antigua
DE ROSSI V.,	Contabilitá dello Stato.
FLORA FEDERICO,	Manual de ciencia de la hacienda.
FRANCO JOSE,	Nuevo sistema de contabilidad analítica.
FURTKORN CARLOS D.,	Técnica profesional del contador (tomo I).
GIANNINI D.,	Elementi di diritto finanziario e di contabilitá dello Stato.
GONDRA LUIS ROQUE,	Elementos de economía política.
GONZALEZ JOAQUIN V.,	Manual de la Constitución argentina.

GRAFONI RAUL A., El control de los gastos públicos por los tribunales de cuentas.

GRUNLER MAURICIO J., Contabilidad administrativa nacional.

INGROSSO GUSTAVO, Instituzioni di diritto finanziario.

JELLINEK, Teoría general del Estado.

JHERING, L'evolution du droit.

MACHADO JOSE O., Comentario al Código Civil (tomo VI)

MARCHESSINI GIORGIO, Compendio de raggionaria della aziende publiche.

MARSHALL, L'economía política e l'odierna crisi del darwinismo.

MURRAY, Principios fundamentales de la ciencia pura de las finanzas.

PANTALEONI MARIO, Principios de economía pura.

PERSAGNO ATILIO, Política comercial.

PERSAGNO GUALTERIO, Contabilidad del Estado.

ROSTAGNO FORTUNATO, Contabilitá di Stato.

RUIZ ALEJANDRO, Curso de finanzas y legislación financiera argentina.

SALVAT, Tratado de derecho civil argentino.

SCHMOLLER, Lineamientos de la economía.

TAINE HIPOLITO, Formación de la Francia contemporánea.

TOGNACCI GIUSSEPE, La contabilitá dello Stato.

VITTI DE MARCO A.DE, Il carettere teorico dell'Economia Finanziaria.

B) Estudios Especiales

BIELSA RAFAEL,	Estudio publicado en el Anuario de D.Público de la Fac.de C.Económicas de Rosario (año 1938)
GAIMARO OSCAR B.,	Régimen patrimonial de las municipalidades de la provincia de Buenos Aires
GAIMARO OSCAR B.,	La rendición de cuentas en la administración provincial.
NAVARRO MORENO MARTIN,	Crítica al régimen de contralor central a cargo de la Contaduría General de la Nación.
SANTOS MANUEL,	Del registro de las operaciones en la contabilidad financiera del Estado.

C) Fuentes documentales.

DIARIO DE SESIONES de la H.Cámara de Diputados

" " " " " " " Senadores

DISCURSO, sobre contabilidad patrimonial del Ministro de Hacienda de la Nación, Dr.CARRIZO.

ESTATUTOS DE CONTABILIDAD de la Contaduría de la Provincia de Buenos Aires.

FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS, Ley de Contabilidad y disposiciones complementarias.

LEYES, DECRETOS Y REGLAMENTOS de la República Argentina.

LEYES, DECRETOS Y RESOLUCIONES, de la Provincia de Buenos Aires.

MEMORIAS de la Contaduría de la Provincia de B.Aires.

" " " " General de la Nación.

PLAN DE GOBIERNO, 1947-1951.

PROYECTO DE LEY de contabilidad del Dr.Juan BAYETTO.

" " " " " " Presidente de la Contaduría Gral.de la Nación D.Otto D. RASMUSSEN.

PUBLICACIONES del Ministerio de Hacienda de la Nación.

" " " " " Economía y Previsión de la Provincia de Buenos Aires.

I N D I C E

C A P I T U L O I.

EL ESTADO Y LA HACIENDA PUBLICA.

	Hoja
I - EL ESTADO	1
Definición	1
Orígenes	1
Las necesidades colectivas	2
La Sociedad y el Estado	4
Elementos	4
Fines del Estado	6
El Estado moderno y sus funciones	9
Organos del Estado	10
Sus medios de disposición	11.
II - LA HACIENDA PUBLICA	12
El Estado desde el punto de vista de la evolución de las necesidades colectivas	12
Distintas clases de hacienda	13
Las prestaciones económicas	14
Ciencia de la hacienda	17

C A P I T U L O II

P A T R I M O N I O

I - CONCEPTO Y MODALIDADES DEL PATRIMONIO	20
Los bienes	20
El patrimonio	20
Patrimonio en la Hacienda privada	23
Capital y Patrimonio	24
El Patrimonio público y el privado	25
Materia Administrable	28
Evolución del Patrimonio	30
Sus formas	30
Movimientos patrimoniales	31
II - EL DOMINIO Y LOS BIENES	33
El dominio público y privado del Estado	33
Los bienes en distintas fases históricas del dominio	35
Bienes del dominio público	36
Bienes del dominio privado	38
Clasificación de Bayetto	39
Clasificación de Pessagno	41
Clasificación económica de los bienes	41
Clasificación de Flora	42
Clasificación de Bielsa	43

Distinción de Arévalo 44
Comisión Reformadora del Código Civil 46
Disposiciones que rigen los bienes de la Nación 47

C A P I T U L O III

CONTABILIDAD DEL PATRIMONIO

I - LA CONTABILIDAD ADMINISTRATIVA Y LA PATRIMONIAL 55

Definición de la contabilidad administrativa 55
Su objeto 56
Utilidad 58
Operaciones que conciernen a la Contabilidad Administrativa 60
Definición y objeto de la contabilidad patrimonial 61
Diferencias con la contabilidad privada y la financiera 62
Condiciones que debe reunir una contabilidad patrimonial 63
Lo que debe reflejar 65
Ejercicio patrimonial 66
La contabilidad del patrimonio como integrante del plan quinquenal 68

II - DESARROLLO DE LA CONTABILIDAD PATRIMONIAL 69

Principios que lo rigen 69
Su implantación 70
En nuestro país 73

III - MECANISMO DE ESTA CONTABILIDAD 78

Criterio para la contabilización 78
Cuentas 79

IV - REGIMEN DE CONTABILIZACION 83

Principios generales 83
Sistema contable 84
Operaciones que comprende esta contabilidad 86
Operaciones de previa contabilización presupuestaria 87
Operaciones de exclusiva contabilización presupuestaria 89
Operaciones de exclusiva contabilización patrimonial 90
Estado demostrativo de resultados patrimoniales 92
Balance patrimonial 96

V - LA CONTABILIDAD DEL PATRIMONIO EN LA LEY DE CONTABILIDAD Y PROYECTOS DE REFORMAS 98

La Ley nº 428 98

Cap. III

Su contenido en esta materia 99
Anteproyecto del Doctor Bayetto 99
Proyecto Rasmussen 101
La contabilidad patrimonial y la Contaduría General de la Nación 103

C A P I T U L O IV

I N V E N T A R I O

I - CONCEPTOS PRELIMINARES 106

Definición y concepto 106
Similitud y diferencias entre el inventario estatal y el mercantil 107
Importancia 108
Tareas preliminares 110
Reparticiones autárquicas 114

II - CARACTERISTICAS 116

Completo 116
Unidad 118
Simultaneidad y homogeneidad 120
Valor real 121
Facilitar la contabilidad 122
Claridad 123
Consultar necesidades 126
Controles periódicos 128
Estadísticas 129
Publicidad 130

III - VALUACION 132

Cuestionarios a tener en cuenta 132
Criterios valorables 132
Amortización 134
Mejoras 135
Criterio valorable del Dr. Bayetto 136
Concepto de Pessagno 137
Criterio valuable de Greffier 138

IV - CENSOS E INVENTARIOS 141

Concepto y antecedentes 141
Diferencias entre censo e inventario 142
Censo Nacional leventado por Ley nº 9.108 143
Comisión Nacional de Bienes 144
Inventario permanente de los bienes del Estado 146
Inventario de los bienes del Estado 150
El inventario patrimonial y el Plan Quinquenal 152

C A P I T U L O V

GESTION DE LOS BIENES

///

Cap. V

I - ACTOS DE GESTION 155

Los actos desde el punto de vista del derecho administrativo 155
Actos de imperio y actos de gestión pública y patrimonial 156
Actos de gestión desde el punto de vista con integrantes de la contabilidad patrimonial 158
Clasificación de los actos de gestión 159
Disposición de los bienes 161

II - GESTION DE LOS BIENES 163

Competencia del Poder Ejecutivo 163
Procurador General de la Nación; Procurador del Tesoro y Procuradores Fiscales 165
Clase de bienes considerados 167
Gestión de los bienes inmuebles 168
Las reparticiones, son usuarias o locatarias? 171
Registro de los bienes del Estado 176
Gestión de los bienes inmateriales 180
Gestión de efectos y especies 182
Bienes muebles y semovientes fuera de uso 183

III - EL CONTROL EN LA GESTION DE LOS BIENES 186

Concepto del control aplicado a la administración pública 186
Requisitos y finalidades 188
Clasificación del control patrimonial 190
Control preventivo, concomitante y crítico 190
Control local 192
Control central 194
Control interno y externo 198
Concepto general 203

IV - LAS REPARTICIONES AUTARQUICAS 203

Autonomía financiera 204
Actos de gestión patrimonial 205
Gobierno del patrimonio 206
Control patrimonial preventivo 209
Control concomitante 210
Control a posteriori 212

V - RESPONSABILIDAD DE LOS GESTORES 214

Fundamento jurídico y clases de responsabilidades 214
La responsabilidad del que maneja efectos y especies 215
La contabilidad y la responsabilidad 220
La responsabilidad y la rendición de cuentas 222
En qué consiste la rendición de cuentas patrimoniales 223

C A P I T U L O VI

DEL RESULTADO DE LA GESTION ADMINISTRATIVA, A TRAVES DE UNA BUENA CONTABILIDAD DEL PATRIMONIO

I - FINALIDADES QUE SE DEBEN PERSEGUIR 226

Enunciación de Propósitos 226
Objetivos a lograrse 227
Preceptos vectores 229
Loque debe contener una buena contabilidad patrimonial 230
Necesidad de centralizar las operaciones 232
Vinculación con la contabilidad presupuestaria 233

II - NUESTRA LEGISLACION Y LA CONTABILIDAD DE LA GESTION DE LOS ADMINISTRADORES 236

La contabilidad local y central en la Ley 428. 236
Disposiciones de la Ley 12.961 237
Disposiciones de la Ley provincial 5017 239
Disposiciones que debiera contener 239
Normas accesorias 241

III - EXPRESION CONTABLE DE LOS RESULTADOS DE LA GESTION ADMINISTRATIVA 243

Esbozo de un plan de contabilidad patrimonial 243
Libros 245
Balance patrimonial de comprobación 248
Balance general 248
Cuenta de los resultados de la gestión 250

C A P I T U L O VII

CONTABILIDAD PATRIMONIAL EN LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES

I - DISPOSICIONES QUE LA RIGEN 254

Bienes provinciales 254
La antigua ley de contabilidad y disposiciones reglamentarias 255
Reglamento interno de la Contaduría de la Provincia 257
La nueva Ley de Contabilidad 259
Funciones de la Sección "Inventario y Control Patrimonial de la Contaduría de la Provincia" 263
Libros 266
Cuentas 272
Asientos en la Sección Inventario y Contrl Patrimonial 277
Asientos en la Sección Teneduría de Libros 282

Cap. VII

II - REGIMEN CONTABLE 284

Centralización por la Contaduría de la Provincia 284

III - RESPONSABILIDAD DE LOS GESTORES DEL PATRIMONIO 286

Fundamento legal 286
La Contaduría de la Provincia y el Tribunal de Cuentas 287

IV - REGIMEN PATRIMONIAL DE LAS MUNICIPALIDADES 292

Administración comunal 292
Disposiciones que rigen el régimen patrimonial 293
Contabilidad del patrimonio comunal 296
Inventario municipal 297
Contabilización en el libro Inventario de las Municipalidades 298
Contabilización en el libro "Diario Municipal" 298
Rendición de Cuentas patrimonial 300

CAPITULO VIII

LEGISLACION FEDERAL

I - CONSIDERACIONES GENERALES 304

La anterior ley de contabilidad 304
Modificaciones a la Ley nº 428 305
Proyectos de reformas 307
Designación de comisiones reformadoras 308
La ley 12.961 309

II - BIENES 311

Bienes muebles e inmuebles 311
Bienes muebles y semovientes en desuso 313
Censo de los bienes del Estado 314
Efectos y especies 315

III - REGISTRACIONES 318

Contabilidad patrimonial 318
Inventario 320

IV - CONTROL DE LA GESTION 324

Libros 324
Registro de bienes del Estado 324
Títulos de propiedad del Estado 326
Rendición de Cuentas 327
Fianza 328
Cuenta de inversión 329
Direcciones de Administración 329

CAPITULO IX

LEGISLACION EXTRANJERA

I - IMPORTANCIA DE ESTA LEGISLACION 332

Concepto general 332

II - BIENES 335

División 335
Patrimonio 336
Administración 337
Efectos y especies 339
Unificación de precios y productos 341
Control externo de su manejo 342
Gestión de los bienes 343
Ejercicio patrimonial y balance 344

III - INVENTARIO 346

Iniciativas sobre levantamiento de inventario 346
Clasificación de los bienes 348
Valoración 349

CONCLUSIONES

Síntesis previa 352
Reforma a la Ley n° 428 353
Inventario 356
Administración de los Bienes 358
Efectos y especies 360
Materiales en desuso 363
La gestión de los administradores 364

BIBLIOGRAFIA

Obras y Tratados Generales 367
Estudios Especiales 369
Fuentes documentales 370